

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**La progresividad tributaria y su aplicación en la imposición
directa sobre la renta en España**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Joaquín Gutiérrez del Álamo y Mahou

Madrid, 2015

LA PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA Y SU APLICACION EN
LA IMPOSICION DIRECTA SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA



TESIS DOCTORAL que presenta
Joaquín Gutiérrez del Alamo y
Mahou, en la Facultad de Dere
cho de la Universidad Complu-
tense. Madrid, enero - 1.972.



BIBLIOTECA
DE DERECHO

I.- I N T R O D U C C I O N

El desarrollo del trabajo que nos proponemos se enfoca hacia las técnicas tributarias en relación con las escalas de tipos de gravamen, y en orden a la consecución de los ideales de equidad que deben presidir los sistemas tributarios, desembocando en la progresividad del propio sistema a través de la de ciertos tributos más aptos para desarrollarla ajustándose a los principios de capacidad.

La elección del tema obedece al interés que vemos en el mismo.

Podemos afirmar de la progresividad impositiva que es un tema que está permanentemente de actualidad. A pesar de haber sido investigado por filósofos, sociólogos, economistas, hacendistas, etc. desde hace varios siglos, y haberse aceptado por las legislaciones positivas con carácter de generalidad, es todavía con frecuencia objeto de tantas especulaciones teóricas y tantos ensayos de aplicación práctica, que no solo no ha perdido vigencia, sino que se afianza como tema importante de estudios.

La consideración de la situación actual de la problemática de la progresividad tributaria, su común aceptación por los sistemas tributarios, la última experiencia de nuestra legislación modi

ficando el impuesto personal en matices que afectan a la progresividad del tributo y, en consecuencia del sistema, nos mueven a incidir, o reincidir en el tema, considerándole de suficiente interés para dedicarle tiempo y esfuerzo a fin de intentar conseguir alguna matización o alguna conclusión a la vista de la situación actual de la doctrina y la práctica tributaria.

El planteamiento general de este trabajo se basa en la concreción de ideas partiendo de generalizaciones doctrinales y teóricas. Así, arrancando de los conceptos teóricos de la progresividad y de su justificación, tratamos de observar cómo se materializan tales conceptos en el orden jurídico. Examinamos la incorporación de los conceptos generales en los ordenamientos jurídicos positivos desde ángulos de la Filosofía del Derecho, para ver posteriormente dicha incorporación con miras jurídico políticas. A continuación pasaremos del campo del Derecho constitucional al de la legislación ordinaria, para desembocar en la de nuestro sistema tributario y más concretamente en el estudio de la progresividad del Impuesto General sobre la Renta de las Personas físicas.

Con este planteamiento dedicamos un Capítulo de nuestro trabajo, bajo el epígrafe de "la progresividad tributaria" (1) a los aspectos teóricos y doctrinales de la misma y partiendo de

(1) Con carácter general nos remitimos a lo expuesto sobre progresividad tributaria en nuestra obra "Análisis Matemático de Tarifas Tributarias". Madrid, 1969; y a nuestros trabajos "La progresividad en la escala de la Contribución General sobre la Renta". Economía Financiera Española, nº 3, diciembre, 1964; y "El impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal y la progresividad del sistema tributario". Comunicación presentada a la XIII Semana de Derecho Financiero, marzo-abril, 1965. Editorial de Derecho Financiero. Madrid.

una mera exposición de las teorías justificativas de la misma, nos adentramos en el tema a fin de realizar una investigación más profunda de la que pretendemos deducir nuestra propia posición.

Enlazamos esta exposición doctrinal con el estudio jurídico que, a nivel de principios fundamentales, se desarrolla bajo el título "Aspecto jurídico de la progresividad", en la que enunciamos los principios y examinamos los enfoques constitucionales de nuestro Derecho y del comparado, para enlazar por fin, al adentrarnos en las últimas consecuencias de la aplicación de los principios teóricos y constitucionales sobre las técnicas tributarias con la "Proyección de la progresividad en el sistema tributario español" lo que constituye otro capítulo del trabajo desarrollado. En esta fase final nos detenemos muy especialmente en el impuesto personal sobre la renta, cuya progresividad se examina en el detalle de los elementos de que se vale el impuesto para realizarla y hacerla efectiva.

En un último capítulo se extraen las conclusiones obtenidas del estudio realizado.

II.- LA PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA

Justificación de la progresividad.

La justificación teórica de la progresividad tributaria ha sido intentada desde diversos puntos de vista ; criterios económicos, sociales, políticos, morales, etc. se han invocado en su apoyo. Con violencia similar a la utilizada en la justificación de la progresividad, se han pronunciado sus detractores.

Pero, frente a las vacilaciones doctrinales en cuanto a la justificación de la progresividad, frente a los ataques que ha recibido, y -pese, en ocasiones, a la necesidad de superar obstáculos legislativos de orden incluso constitucional, la progresividad es un hecho. Unas veces de buen grado, otras con repugnancia, ha sido recogida en los sistemas tributarios de prácticamente todos los países, informando, sean sus impuestos sobre la renta individual, sean los sucesorios, o bien el conjunto del sistema impositivo de una u otra manera.

Cabe preguntarse en esta situación, en virtud de qué fenómeno o circunstancia se produce como resultado una general aceptación de una técnica tributaria -la progresión- que todavía no ha sido absolutamente justificada con carácter de generalidad por filósofos, economistas, hacendistas, políticos, etc.

Porque, en este lugar, sería positivo recordar los numerosos intentos de justificar la progresividad por los distintos autores que se lo han propuesto. Para tal recuerdo bastaría con releer la clasificación que hace Groves (1) de las que considera más persuasivas justificaciones, que divide en cuatro tipos:

1º Es la clásica justificación en términos de utilidad decreciente de los bienes cuantos más de los mismos se adquieran. Incluye en este grupo, partiendo de los marginalistas, las diversas teorías del sacrificio.

2º Es la postura sostenida por Seligman sobre la base de la "facultad", incluyendo este término "en adición al sacrificio, la idea de poder como criterio para la exacción de impuestos".

3º Otra tendencia -Simons y Taussig- justifica la progresión en términos de una mejor distribución de la renta que deben conseguir los impuestos.

4º Por último, considera Groves la posición de Adolfo Wagner justificando la imposición progresiva en términos de sus efectos sociales, políticos y económicos, postura a la que él mismo se adhiere.

(1) Groves, H.M. "Toward a social theory of progressive taxation". National Tax Journal , Vol. IX, nº 1, marzo. 1956, pág. 27 y sig.

Una clasificación más completa la encontramos en Fuentes Quintana (1), quién, además de considerar la que denomina pseudodefensa de la progresividad, la teoría compensatoria especial, enumera la teoría del beneficio iniciada por Rousseau y Bentham; las teorías del sacrificio -Mill, Edgeworth, Cohen-Stuart-; la de la facultad de ganar -Seligman-; la teoría del excedente de renta, de Hobson; y la de la importancia social de la renta a cargo de S. Chapman; para desembocar en las fundamentaciones político-sociales de Wagner, Mitchell y Simons.

Con especial amplitud trata Musgrave (2) las justificaciones basadas en los principios del beneficio y de la capacidad de pago, siéndonos de utilidad la obra de Blum y Kalven (3) por cuanto contiene una amplia gama de la literatura sobre la progresividad tributaria.

Por último, como bien considera Gota (4), cabe incluir entre las teorías justificativas de la progresividad el planteamiento más moderno de la misma que en el Informe Carter se basa en el "poder

(1) Fuentes Quintana, E. "Hacienda Pública. Teoría de los ingresos públicos". Apuntes de la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales. Madrid, 1968, pág. 93 y sig.

(2) Musgrave, R.A. "Teoría de la Hacienda Pública", Madrid, Aguilar, 1969, pág. 63 a 119.

(3) Blum, W.J. y Kalven, H. Jr. "The Uneasy case for progressive taxation". University of Chicago Press. Chicago, 1953.

(4) Gota Losada, A. "Tratado del Impuesto sobre la Renta". Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1971, Tº I, pág. 90.

económico discrecional", es decir, el poder de obtener bienes y servicios para uso personal después de haber asegurado las necesidades de la vida y después de haber asumido las obligaciones y responsabilidades familiares.

Con estas referencias, acudiendo a las fuentes citadas, podemos obtener un cuadro suficientemente amplio y sistemático de las posiciones doctrinales respecto a la fundamentación de la progresividad tributaria.

Precedentes históricos.

Nos preguntábamos antes en virtud de qué se produce el resultado de la aceptación general de la progresividad tributaria, todavía pendiente de una justificación suficiente para la mayoría. Porque partimos inicialmente de la comprobación del hecho de la aceptación general de la progresividad en la doctrina, de un lado, y en la mayor parte de los pueblos, de otro. (1).

La aceptación por la doctrina no es ciertamente una adhesión incondicional: los detractores son numerosos y sus razonamientos fuertes. Pero a través de los tiempos -sin que pretendamos por esta afirmación hacer historia- se ha visto apoyada la progresividad tributaria por filósofos, moralistas, sociólogos, economistas, etc. Frecuentemente se hace remontar la base doctrinal de la progresividad a Rousseau y los pactistas. Condorcet, el filósofo de la perfectibilidad humana, ha sido considerado como el primer teórico del impuesto progresivo (2). Se citan los precedentes de los Jacobinos durante la Revolución francesa, así como a Robespierre.

(1) En esta línea afirma Neumark, F. "Problèmes de progressité dans une fiscalité rationnelle. Remarques introductrices". Revue de Science et de Législation Financières. Julio-agosto 1950. T. XLII, n° 3, pág. 397, que "la politique fiscale et la théorie contemporaines penchent vers l'impôt direct et progressif".
(2) Con su obra "L'impôt progressif"; "Oeuvres". Paris, 1793, V. Folliet, P. "Les tarifs d'impôts" Lausanne, 1947, pág. 53.

Precedente más antiguo citan algunos autores, encontrando en el siglo XVI al florentino Guicciardini (1) en su ensayo en el que proyecta el tributo que denomina "decima scalata", y al clérigo Bodino (2).

Sin embargo, creemos que podemos afirmar la existencia de otros precedentes que avalan un sentir o, al menos, una preocupación constantemente repetida entre los que de una manera u otra se adentraron en el campo de que ahora nosotros nos ocupamos.

No hemos de omitir la opinión de Scialpi (3) que considera que en la Sagrada Escritura se encuentra base suficiente para la defensa del principio de progresión.

Nosotros pensamos que, en la antigua China, Meng-tseu (Mencio), renovador de la doctrina de Confucio doscientos años después de la muerte de éste y doscientos ochenta antes de J.C., aporta un precedente a la progresividad tributaria en un ensayo de lograr lo que luego se llamaría equidad vertical en la distribución de los impuestos. Meng-tseu, tras de proponer la abolición de todos los impuestos entonces vigentes, propugna el impuesto único que denomina

(1) Musgrave, R.A. op. cit. pág. 94; y Fuentes Quintana, E. op. cit. pág. 99.

(2) Musgrave, R.A. op. y pág. cit. en nota anterior.

(3) Scialpi, E. "Circa l'attitudine delle imposte dirette e indirette a realizzare la progressività sancita dall'art. 53 della Costituzione italiana". Finanza Pubblica Contemporanea (Studi in onore di J. Tivaroni) Bari, 1950, pág. 331.

de "cultivo en común de los campos del Príncipe". El impuesto sería para unos el diezmo y para otros, cesando la obligación de pago, se transforma en mero deber de asistencia. La situación de las tierras y su valor deciden el pago del diezmo. Considera más ricas las tierras más próximas a la capital; las más lejanas, y en consecuencia más pobres, limitarán su aportación a subvenir a las necesidades de los funcionarios públicos mediante la explotación en común en la proporción de una por cada diez (1). Resulta curioso observar en la antigüedad de la China un principio de equidad vertical diecinueve siglos antes de sus primeras formulaciones, así como la coincidencia de estas doctrinas y las de la renta de la tierra de Ricardo (2).

Cita Neumark (3), sin especificación concreta, algunos ensayos de progresividad tributaria en la Edad Media, sin que podamos juzgar de su efectividad a través de esta escueta cita.

Un precedente teórico no invocado generalmente nos lo aporta Montesquieu en el año 1748, en su obra "Esprit des lois". Claramente distingue tres clases de impuestos: el impuesto sobre personas, la tasa sobre las tierras, y los derechos sobre las mercancías. El primero de estos tres impuestos, afirma

(1) V. Janet, P. "Historia de la Ciencia Política en sus relaciones con la Moral". Daniel Jorro, editor, Madrid. 1910. T. I, pág. 93.

(2) Confróntese con Ricardo, D. "Principios de Economía Política y de Tributación". M. Aguilar, Editor. Madrid (sin fecha), pág. 55 y sig.

(3) Neumark, P. op. cit. pág. 390.

terminantemente, no debe ser proporcional, sino progresivo. Montesquieu ha definido previamente el impuesto como una porción que cada ciudadano da de sus bienes, para tener la seguridad de la otra parte y disfrutarla agradablemente. Parte de un concepto identificado con la teoría del beneficio, pero aporta a la progresividad un matiz social al considerar el im puesto de esa naturaleza como una especie de ley sun tuaria.

Decíamos antes que la aceptación de la imposición progresiva por parte de la doctrina no es una adhesión incondicional, ya que hemos de contar no solamente con sus detractores, sino también con aquellos que la admiten con excepticismo, como una elección entre "cierta injusticia" - la proporcionalidad-, y una "incierta justicia" -la progresividad- (1). El profesor Laufenburger (2) se muestra descorazonado al considerar que "la progresión, justa en sí, se hace injusta por la arbitrariedad fatal que preside su aplicación".

(1) Taylor, P.E. "The Economics of Public Finance". Nueva York, 1948, pág. 293.

(2) "Traité d'Economie et de Législation Financières" T. I, Cuarta ed. Paris, 1950, pág. 195.

Profundización en el tema.

Ya hemos dicho cómo, además de las teorías del beneficio y de la capacidad -con sus variantes-, surgen posiciones político-sociales que tratan de buscar la fundamentación de la imposición progresiva.

Pero nosotros pensamos que podemos ahondar más aún en las motivaciones y fundamentos de la progresión tributaria.

Las teorías mencionadas del beneficio, de la capacidad, de la facultad, es decir, las que han mantenido durante mucho tiempo el sustrato básico de la progresión, se ocuparon de hallar el porqué de la progresividad: se justifica el impuesto progresivo, esto es, una tributación mayor que la estrictamente proporcional porque se recibe mayor beneficio de la organización estatal -teoría del beneficio-; porque las rentas marginales tienen menor valor y el pago de los tributos con ellas causa menor sacrificio -teorías del sacrificio-; porque existe una capacidad adicional -teoría de la facultad-, etc.

Pero, en cierto modo, no basta con recibir más, con costar menor sacrificio económico, o con tener mayor facultad o capacidad, para que por eso quede justificada la progresividad tributaria; éstas son meras motivaciones de la elección de la técnica impositivas y de que se haga tributar en mayor proporción a las bases altas que a las bajas. Pero si

admitimos que la progresividad no es un fin, sino un medio, habremos de atender al fin que pretendamos alcanzar con dicho medio. Las teorías citadas -creemos- solo justifican la posibilidad de establecer el impuesto progresivo, pero no justifican la progresividad misma. Es decir, que si la progresión fuera en sí misma un fin, alguna de esas teorías podría ser suficiente.

En cierto modo, podría decirse con Fagan (1) que no puede declararse la imposición progresiva más deseable que la regresiva o la proporcional, a menos que se pueda demostrar que la progresividad incrementará en mayor grado que la regresividad o la proporcionalidad los objetivos deseados que hayan sido establecidos por acuerdo intersubjetivo. Lo que equivale a afirmar que solo podremos juzgar esta técnica tributaria por sus efectos, esto es, en cuanto medio de alcanzar un fin.

La contemplación de la técnica del impuesto progresivo como un medio capaz de producir efectos económicos, políticos, sociales, etc., ha dado lugar a las más modernas teorías sobre esta materia. Por sus efectos económicos fué enjuiciada en primer término; posteriormente se ha dicho incluso que tanto los fines que debemos esperar que sirva la progresividad, como los efectos por los cuales hayamos de

(1) Fagan, E.F. "Recent and contemporary theories of progressive taxation". Journal of Political Economy. Vol. 46, n° 4, agosto 1938, pág. 489.

juzgarla, incluyen un ancho campo más bien político y social que económico (1). Se enumeran, junto a los efectos fiscales y económicos, otros políticos, sociales, de seguridad internacional, etc.

Ahora bien, si observamos algunos de los más importantes efectos que los autores atribuyen al impuesto progresivo, podemos encontrar, quizás, un denominador común para todos ellos. En efecto, la mejor distribución de la renta o de la riqueza -efecto económico-, evitación de desigualdades productoras de inestabilidades políticas -efecto político-, facilidad de relaciones entre pobres y ricos -efecto social-, (2) están presididos por la idea de equidad. La equidad no es otra cosa que la igualdad de posibilidades en los terrenos económico, político, social, etc., y tiene su base en la esencial igualdad de todos los hombres por su propia naturaleza. La equidad o igualdad es principio fundamental recogido en las normas constitucionales de la generalidad de los países en sus diversas manifestaciones de igualdad jurídica, igualdad política, etc. La equidad es derecho fundamental constantemente proclamado por la Iglesia, y expresamente referido a la materia tributaria en la Encíclica *Mater et Magistra*, de Juan XXIII (3).

(1) Groves, H.M. op. cit. pág. 30 y 31.

(2) Estos y otros efectos son citados por Groves, op. cit. pág. 32.

(3) *Mater et Magistra*, 132.

Y si la tendencia hacia la igualdad tiene entrada en las Constituciones como un derecho natural, inalienable y sagrado del hombre (1), del mismo modo que se cita por la Iglesia como derecho fundamental, es así porque evidentemente se parte de un concepto ético, moral, entroncado en la ley natural, considerada como participación de la ley eterna en el hombre, criatura racional, al modo de Santo Tomás de Aquino (2).

Pero la equidad, que es ciertamente un fin político como bien dice Fuentes Quintana (3), es un principio moral. A este fin político se subordina el medio de la progresividad. Ahora bien, si el uso de esta técnica tributaria se justifica por el fin político pretendido, el instrumento, el medio, la progresividad misma, solo se justifica por el concepto moral que encierra: es medio de conseguir un fin moral, un juicio de valor, continúa diciendo Fuentes Quintana, esto es, un juicio actual del espíritu, como predica Suárez de la ley natural (4).

La naturaleza ética o moral de la progresividad tributaria ha sido reconocida por autores diversos, si bien no han llegado a encontrar en ella la fundamentación necesaria para la técnica

(1) Ver más adelante "Aspecto fiscal de las leyes constitucionales", y en especial la apreciación de Jellinek, que se cita, sobre la naturaleza de estos derechos y, frente a ella, la posición que mantenemos.

(2) "Summa Theologica". I-II q.XCI, a. II.

(3) op. cit. pág. 101.

(4) "Tractatus de legibus ac de Deo legislatore", 9 y sig.

progresiva. Así, si Hobson parte de presupuestos éticos en su teoría del excedente de renta, Sidney Chapman y Elmer F. Fagan hacen ver el fundamento ético más que sicológico de la progresividad, en tanto que Simons le asigna, entre otros, un fin moral, al estimar que con ella se da una mayor atención a los valores espirituales y morales (1).

Groves (2) encuentra la más adecuada justificación de la progresión en sus efectos económicos, políticos y sociales, pero para llegar a esa conclusión ha de intentar esquivar, según confiesa, las implicaciones éticas de la misma, ya que reconoce que en toda sociedad existe una ética o escala de juicios de valor, generalmente aceptada, y que impregna toda la construcción de la propia sociedad.

Indirectamente, también observa implicaciones morales en el problema Stamp (3) cuando al relacionar la progresividad con la equidad, y advertir que, a su juicio, la rectificación de desigualdades no justifica la progresión, sino que ésta es un feliz resultado de aquella rectificación, opina que tales desigualdades no son éticamente justificables.

(1) Citadas estas posiciones éticas por Fuentes Quintana, op. cit. pág. 98 y 100.

(2) op. cit. pág. 33 y 34.

(3) Sir Josian Stamp, "Fundamental Principle of Taxation". Macmillan and C^o, Ltd. Londres. 1921, pág. 177.

También Neumark (1) hace notar el gran papel que determinadas consideraciones meta-económicas de orden moral -entre otras- representan en los debates alrededor del principio en cuestión.

Pero es Milton Moore (2) quien parece ver con más claridad el trasfondo moral de la progresividad tributaria. La construcción de Moore parte de la comprobación del hecho de que la distribución de la renta es mala; si fuese correcta antes de la imposición, la exacción de los impuestos no podría tener otra base que el beneficio. Ahora bien, hay personas que reciben en la distribución mucho más que otras, y no se encuentra apoyo alguno en la ley natural que pueda justificar el derecho a conservar el exceso de renta obtenido a través del juego del mercado en una economía de libre empresa. Es decir, si el impuesto progresivo ha de emplearse para corregir desigualdades en la distribución de la renta, es porque ninguna norma de ley natural se opone a ello, porque la progresividad es conforme con la ley natural. En esta línea nos situamos ante un problema de moral aplicada.

Se llega a la implantación de la progresividad -sigue Moore-, no ya porque una mayoría, en régimen democrático, acuerde su establecimiento. En toda sociedad existen reglas de conducta

(1) Neumark. op. cit. pág. 390.

(2) Moore, M. "Progressive taxation revisited". Public Finance, n.º 3, 1968, pág. 246 y sig.

comunmente aceptadas que son juicios de valor, juicios morales, sobre lo que es bueno, recto y justo. El contenido de estas reglas comunmente aceptadas o axiomas morales, en cuanto afectan a la progresividad, constituyen su mejor apología.

El conocimiento de ciertas reglas o axiomas morales comunmente aceptadas, y su conformidad con la ley natural, justifican, en juicio de Moore, la progresividad tributaria, surgiendo, no obstante, agudos conflictos entre la equidad y el máximo bienestar -fines ambos que debe pretender alcanzar aquélla- ya que la persecución de una menor desigualdad tropieza con severas restricciones impuestas por el sistema de libre empresa, por las instituciones de la propiedad privada y de la familia, y por la propia naturaleza humana, egoísta en parte y en parte altruista.

Nosotros creemos que la progresividad es un medio de conseguir el fin de la equidad. Pero si la equidad es ciertamente un fin político, como se ha afirmado, no es menos un concepto moral entroncado en la ley natural, concepto universal y eterno, hacia el cual propende la naturaleza racional. Y la equidad, para la que la progresividad puede servir de medio, es tanto referida al reparto de las cargas tributarias, cuanto a la distribución de las rentas y bienes económicos.

Posición propia.

Concluimos afirmando que la única justificación adecuada de la progresividad tributaria reside en su carácter moral. Es norma moral pretender alcanzar la equidad; efectos morales intentan conseguirse con la progresividad. Y al predicar su carácter moral estamos afirmando su conformidad con la ley natural, ya que ésta no es más que una proyección social del orden moral, o más exactamente la proyección social de las exigencias del orden moral (1).

La ley positiva deriva de la ley natural; de ahí que los principios éticos contenidos en la ley natural informen -o deban informar- la ley positiva. Puede surgir entonces la duda: si la progresividad es concorde con los principios morales contenidos o derivados de la ley natural y ésta es única y permanente, y su sentimiento es innato en el hombre, no parece que, de un lado, haya debido tardar largos siglos en aparecer en los sistemas positivos, ni que, de otra parte, sea concepto tan controvertido, sobre el que se está lejos de obtener un criterio unánime.

Saliendo al paso de esta posible objeción, habremos de recordar que la inmutabilidad de la ley natural alcanza a sus principios, conceptos o verdada

(1) V. Legaz y Lacambra, L. "Filosofía del Derecho". Segunda ed., Barcelona, 1961, pág. 285.

des universales -"communes conceptions"-, plasmados en lo que hoy denominamos derechos fundamentales, ya sean tales principios especulativos o prácticos; pero en modo alguno podemos predicar inmutabilidad de las conclusiones propias o particulares obtenidas de los principios universales, ya que en cuanto a ellas su cognoscibilidad varía en el orden subjetivo. Los conceptos universales de la ley natural son inmutables e iguales para todos en cuanto son primarios, tanto en cuanto a su verdad objetiva como en cuanto a su cognoscibilidad; los de orden secundario, derivados de aquéllos, quedan a salvo en lo que afecta a su verdad objetiva, pero son contingentes en lo que atañe a la igualdad y generalidad cognoscitiva.

Incorporación de la progresividad al

orden jurídico positivo.

Expusimos antes cómo algunos autores -citábamos a Groves y a Neumark- incluían la progresividad como medio de lograr la equidad en la escala de juicios de valor comunmente aceptados por toda sociedad. Ese conjunto de juicios de valor, en cuanto tienen contenido ético, se identifican con los preceptos de la ley natural, sea como principio universal, o como derivación de ella por vía de conclusión, o por vía de determinación.

Es decir, que cuando una sociedad, una comunidad, -"ut in pluribus"- llega a la generalidad cognoscitiva de una determinada conclusión de algún principio universal contenido como tal en la ley natural, estamos ante un juicio ético de valor que, como un "consensus" generalizado, espera su incorporación a la ley positiva.

En fase previa a esa incorporación se produciría -recordamos en este momento la Escuela histórica de Savigny- la "opinio necessitatis" creadora del ambiente que recogería el legislador, que no es otra cosa que la circunstancia informadora de historicidad y contingencia de la conclusión derivada del principio originario de la ley natural.

Pero es que los principios universales de la ley natural, en cuanto son comúnmente reco
nocidos como tales, pueden ser incorporados al ordenamiento jurídico de dos formas (1) : o bien como principios informadores del total ordenamiento, o bien como verdadera fuente del Derecho. - Tanto en una como en otra forma de incorporación, los principios aludidos de la ley natural, y en tanto en cuanto son objeto de positivización, se identifican con los principios generales del Derecho, a los que se refiere el artículo 6º del Código civil en cuanto a la segunda de las formas mencionadas (2).

En el orden jurídico tributario, en el cual se asienta la progresividad tributaria, ésta conclusión cognoscitiva de un principio ético de Derecho natural, es incorporada al ordenamiento jurídico, insertándose en el sistema tributario, por cuanto constituye un principio general informa
dor del ordenamiento; y ésto no puesto de relieve necesariamente como voluntad de una mayoría en régimen democrático, sino en virtud de la convicción de la corrección de esa política tributaria. (3)

(1) Hemos de resaltar que esta afirmación tiene va
lor genérico; en cuanto al ordenamiento jurídico-tributario ha de limitarse a la primera forma de incorporación.

(2) Apoya decididamente la identidad de ambos principios -los generales del Derecho y los de la ley natural-, Legaz y Lacambra, L. op. cit. pág. 566.

(3) Ver Moore, M. op. cit. pág. 251.

Al principio de Derecho natural, asimilado comúnmente en el orden cognoscitivo en forma de conclusión, constitutivo de un principio general del Derecho y con virtud informadora del ordenamiento jurídico, solo le resta ser incorporado formalmente a la ley positiva. En este momento el legislador -"qui curam communitatis habet"- plasma el principio -derecho fundamental- en el orden constitucional para verterlo y desarrollarlo posteriormente en la legislación ordinaria. Hemos pasado, pues, del juicio ético, aprehendido del Derecho natural por dictámen de la razón, al "consensus" admitido "ut in pluribus", y por derivación al orden jurídico positivo.

En las anteriores páginas, después de haber intentado buscar la última fundamentación de la progresividad tributaria, hemos seguido el camino racional que conduce desde su "primer principio" hasta su incorporación a la legislación positiva, pasando por el proceso de aceptación generalizada -ya que no unánime- de tal principio. Pero este camino pertenece al orden intelectual, debiendo ahora examinar el proceso material de la incorporación del principio de la progresividad a la ley tributaria, similar, en verdad, al que supondría la incorporación de otra cualquier técnica -proporcional, regresiva- en tanto en cuanto fuese comúnmente aceptada por la comunidad política de que se trate.

Al poder político incumbe la elección, en última instancia, de la técnica tributaria a utilizar. El "consensus" general -o generalizado-, manifestado por la opinión dominante en el campo filosófico, político, social, económico, etc., y apoyado por la doctrina científica, la experiencia del Derecho histórico y del Derecho comparado, etc. determinarán la elección de la técnica tributaria a utilizar, sea en cuanto al sistema tributario como un todo orgánico, sea en cada uno de los tributos particulares que constituyen el sistema.

El poder político -cualquiera que sea el órgano en que a estos efectos se encarne, según la constitución política del país- debe decidir sobre

la técnica a utilizar. Pero le queda otro problema de segundo orden en la cronología, pero fundamental en cuanto condiciona y mediatiza a la propia progresividad. Es el problema de la medida de la progresividad; es decir, el establecimiento del grado de progresión de cada impuesto de esta naturaleza y, en último término, del total sistema.

Ninguna de las teorías propuestas para justificar la progresividad es válida para señalar la medida -ni siquiera el camino de determinarla- de la progresión (1). Es muy cierto que acudir al orden moral y a la ley natural tampoco sirve para determinar la medida de la progresividad. En cualquier caso es al propio poder político a quien incumbe, según hemos dicho ya, esta determinación y fijación. Si el contenido moral de la progresividad hace referencia al principio ético de equidad, convertido ya en fin político, dependerá el grado y medida de progresividad que se determine del sentido ético que en la comunidad y en los poderes políticos impere en relación con el nivel de equidad a conseguir, así como con los fines extrafiscales que pretendan alcanzarse. Será la prudencia política, al decir de Fuentes Quintana, la que señalará la intensidad y módulo

(1) V. en este sentido Neumark, F. op. cit. pág. 412 y Taussig, F.W. "Principios de Economía" Espasa Calpe Argentina. S.A. Buenos Aires, 1945. 2º Tomo, pág. 546 y 547.

de la progresión (1) marcando aquellos puntos de la escala que puedan servir de base matemática para su constitución como afirma D'Addario (2), si bien, añadimos nosotros, la adopción de tal escala matemática es también prerrogativa política.

La relación entre la decisión política y su contenido ético se marcan muy concretamente por Gota (3) y Neumark (4).

La mecánica de la decisión política -aspecto formal- dependerá de la organización político-administrativa de cada Nación, sin que la diversidad de formas en que tal organización puede plasmar obste a la afirmación que con carácter general hacemos.

(1) "La distribución de la carga tributaria", en XIII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. de Derecho Financiero. Madrid. 1967. pág. 154 y "Hacienda Pública" cit. pág. 101.

(2) D'Addario, R. "Sulla costruzione della scala delle aliquote di una imposta progressiva". Giornale degli Economisti e Annali de Economia, marzo-abril, 1962. pág. 160.

(3) Gota Losada, A. op. cit. Tº I, pág. 93 dice: "Esta labor será siempre esencialmente política y constituirá una toma de posición respecto de un valor ético: la justicia, dentro del contexto social en que se desenvuelve el poder político y más concretamente según el grado de justicia que exista en la distribución de la renta de una Sociedad determinada".

(4) op. cit. pág. 412.

Posición ante otras teorías.

Ante una concepción de tipo moral de la progresividad tributaria, y a la vista de las teorías que sobre su justificación se han formulado -teorías del beneficio, de la capacidad, etc.-, cabe preguntarse por el valor, en general, de todas ellas. Creemos que todas participan de un elemento común al no ser más que los esfuerzos hechos dentro del orden cognoscitivo por aprehender el principio universal que debe animar al ordenamiento jurídico a fin de alcanzar la justicia y la equidad en la distribución de las cargas.

Ciertamente que no en todas las concepciones filosóficas o jurídicas se da entrada al orden moral y a la ley natural; de ahí que no se parta en todo caso de conceptos éticos para fundamentar conceptos jurídicos, y más si se trata de éstos consistentes en afinadas técnicas tributarias que han hecho su aparición o, al menos, su evolución y desarrollo, en tiempos de racionalismo y de positivismo jurídico. Pero, aún sin referirse al fenómeno tributario, sino solo con su sentido de justicia distributiva, podemos ver en Santo Tomás la preocupación moral en la distribución de cargas impuestas por la ley a fin de no caer en la injusticia (1).

(1) "Iniustae autem sunt leges ... ex forma: puta cum inaequaliter onera multitudini dispensatur ... Et huiusmodi magis sunt violentiae quam leges". - Santo Tomás. "Summa Theologica". I-II q. XCVI, a. IV.

Así, pues, las teorías formuladas en orden a una justificación de la progresividad son el nexo entre el fundamento inicial -el principio ético de la equidad- y su aplicación práctica por incorporación al sistema tributario en el orden positivo, a modo de búsqueda de las conclusiones a deducir de tal principio de carácter universal.

III.- ASPECTO JURIDICO DE LA PROGRESIVIDAD.

El impuesto como medio de política fiscal, es, a su vez, instrumento de la económica, la social, etc. A los fines de tales políticas -entre otros- se ha de encaminar su regulación jurídica. Y debe hacerlo atemperándose a los principios que le señala la Economía financiera.

De consecuencias decisivas en la política fiscal son las técnicas tributarias, utilizadas tanto para la determinación de las bases de imposición, como para su gravamen dando lugar a la deuda tributaria.

Las técnicas tributarias vienen determinadas, en cuanto son medios, por los fines a alcanzar por la política fiscal. Al ser ésta -lo dijimos antes- medio instrumental de otras, su regulación jurídica deberá ser pieza importante del ordenamiento positivo, dadas las consecuencias que en muy diversos órdenes habrá de producir.

Dado el carácter instrumental a que nos venimos refiriendo, las técnicas tributarias, según sean los fines a alcanzar en función de la política general que los determine, deberán proporcionar soluciones que, en orden al tema que desarrollamos, desembocarán en una mayor o menor progresividad. Y decimos solamente progresividad -mayor o menor-, por cuanto cualquier otra técnica ha sido superada

en los ordenamientos jurídicos actuales, quedando la mera proporcionalidad como técnica del impuesto, pero no como técnica de sistema tributario. La progresividad, con independencia de sus fundamentos económicos o filosóficos es, como afirma P. Folliet (1), más bien un hecho económico que la concreción de una noción filosófica.

Y si las técnicas tributarias han de ser pieza importante en el ordenamiento jurídico en un Estado de Derecho, se ven proyectadas en el Derecho positivo hacia una doble vertiente: primero en el orden constitucional, en cuanto afecta a los derechos y deberes de los ciudadanos; segundo en el orden jurídico-tributario, en virtud del principio de legalidad, no solo admitido por la doctrina, - sino también consagrado por las legislaciones.

Hemos de prestar especial atención al orden constitucional, respecto al cual examinaremos sucesivamente, la incorporación de las técnicas tributarias a los principios constitucionales, la evolución de éstos a través del tiempo, su reflejo en Derecho de diferentes países, su concreción en las Leyes fundamentales españolas, y el desarrollo de éstas dentro del ordenamiento jurídico.

Todos los puntos expuestos en el párrafo anterior nos llevarán a considerar en este estudio

(1) Folliet, P. op. cit. pág. 62.

el aspecto jurídico de las técnicas de referencia desde los diversos ángulos siguientes: aspecto fiscal de las leyes constitucionales; evolución histórica; derecho comparado; derecho constitucional español; y derecho tributario español.

Enlace con el capítulo anterior.

En el capítulo anterior hemos dedicado algún espacio a estudiar la incorporación del principio de Derecho natural en que encuentra su base la progresividad al orden jurídico positivo. Nos movíamos entre conceptos filosófico-jurídicos. Dicha incorporación es el resultado de la actividad intelectual y cognoscitiva manifestada en el conocimiento y concreción de unos principios de Derecho.

Pero es que con esta incorporación a lo jurídico en forma de principio informador no es suficiente para disponer del instrumento de la técnica progresiva en el sistema tributario. Por ello vamos a examinar ahora la incorporación formal al ordenamiento jurídico de los principios antes investigados, incorporación en virtud de la que del terreno de los principios pasamos al de la legalidad, constitucional primero, ordinaria despues.

Aspecto fiscal de las leyes constitucionales.

En las leyes constitucionales distinguimos, aparte de su contenido orgánico, otro fundamentalmente dogmático. En esta parte se definen derechos y deberes de los ciudadanos.

Sin embargo, no podemos afirmar que ambos conceptos -derechos y deberes- se incorporen del mismo modo al movimiento constitucionalista; en sus comienzos, la enumeración de los derechos individuales prevalece sobre la relación de deberes.

Refiriéndonos en primer término a los derechos, que se entroncan en el constitucionalismo con mayor vigor inicial que los deberes, podremos deducir, si estudiamos las Declaraciones de derechos del hombre, la naturaleza de los que en ellas se contienen: son de carácter fundamental, estando por encima del hombre y del Estado. Este no los concede; sólo los reconoce y garantiza. Su naturaleza viene expresada claramente en el Preámbulo de la Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano francesa del año 1789, cuando en "declaración solemne" expone "los derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre". Las declaraciones de derechos no son meras declaraciones de principios, sino también un formal reconocimiento jurídico por parte del Estado de tales derechos naturales y fundamentales (1). La consideración de

(1) Hauriou, M. "Principios de Derecho Público y Constitucional". Ed. Reus. Madrid, 1928, pag. 93.

la naturaleza de estos derechos hace pensar a Jellineck(1) que la idea de consagrar legislativamente los derechos del hombre no se debe a un criterio político, sino religioso. Sin embargo, también esa consideración pudiera llevarnos a la conclusión, pensamos nosotros, de que tal idea obedece a un afán de sustituir un concepto ético por otro político, puesto que ya vimos anteriormente cómo tales derechos no son otra cosa que principios de orden moral contenidos en la ley natural.

Entre los diversos derechos individuales solemnemente definidos por los textos constitucionales históricos y vigentes, hemos de señalar el de la igualdad, que aparece con absoluta regularidad en todas las latitudes.

La igualdad que reconocen las Constituciones y Declaraciones de derechos, suponen una igualdad jurídica, igualdad de derechos, o igualdad ante la ley. La concreción del principio de igualdad tiene amplias y diversas manifestaciones en las Constituciones de toda época; la igualdad civil, la social, la igualdad ante los Tribunales, etc., aparecen en todo momento.

Pero la igualdad ante la ley, aparte de las manifestaciones antes mencionadas, adopta otra

(1) "La Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano", trad. esp. de A. Posada, 1908. (Cit. por Ruiz del Castillo, C. en "Manual de Derecho Político", pág. 321).

que a nuestros efectos es decisiva: la igualdad tributaria, esto es, la igualdad ante la Ley fiscal. Esta manifestación específica de la igualdad, es ciertamente, menos recogida por las Constituciones que la igualdad genérica ante la ley, Sin embargo, aparece expresamente declarada en diversos países.

Pero, pasando del campo de los derechos al de los deberes, también descartaremos cómo , junto a los primeros, definidos en las iniciales Declaraciones, van apareciendo los segundos. La propia Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano, pese a su título y contenido principal, ya afirma en su Preámbulo la necesidad de que esa declaración recuerde a los miembros del cuerpo social "sus derechos y sus deberes", estableciendo entre estos últimos, como indispensable, "una contribución común" (nº 13).

La aparición de estos deberes fué tímida en sus comienzos, pero su ampliación ha sido continua aunque lenta, hasta llegar al momento histórico actual, ya que las Constituciones promulgadas en la postguerra (1) incluyen decididamente relaciones completas de deberes.

Respecto a la naturaleza de estos deberes hemos afirmado su carácter moral. No se habla en Declaraciones y Constituciones de obligaciones; se mencionan deberes. "La palabra deber entraña un concepto moral, así como la palabra obligación designa más concretamente un concepto jurídico". (2) Nos da idea del carácter de los deberes a que nos referimos, la definición del Preámbulo de la Constitución francesa de 1848, que nos habla de "derechos y deberes anteriores y superiores a las leyes positivas". Es decir, se sitúan en el mismo plano, con idéntico carácter e igual naturaleza, los derechos -que ya vimos calificados como naturales- y los deberes.

No obstante esta naturaleza, vemos surgir los deberes en el campo constitucional como cláusula general, con carácter limitativo de las

(1) En este sentido, Ollero, C. "El Derecho constitucional comparado de la postguerra", pág. 58 ; y Sánchez Agesta, L. "Lecciones de Derecho Político". pág. 564 y 565.

(2) Ruiz del Castillo, C. "Manual de Derecho Político", pág. 330.

libertades por otra parte enunciadas. Responde a esta idea la afirmación de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre: "Toda persona tiene deberes respecto a la comunidad...; en el ejercicio de sus derechos estará sujeto a las limitaciones establecidas con el único fin de asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás ...".

La igual naturaleza que, según hemos destacado, tienen los derechos y los deberes enunciados en los textos constitucionales -naturales, fundamentales, anteriores y por encima del hombre, del Estado y de las leyes positivas- pone en relación ambas categorías, llegando a aparecer más - bien dos aspectos de un concepto único, que ideas contrapuestas de distinto contenido. Los deberes y los derechos, en cuanto aparecen en función recíproca, resultan ideas correlativas y muchas veces complementarias (1). En ocasiones, el mismo principio lo vemos enunciado como derecho o como deber. El derecho de igualdad ante la ley de la mayoría de las Constituciones y Declaraciones de derechos, se define como deber de sometimiento igual o general a la Ley en las de la U.R.S.S. y la China Comunista.

Y esta correlación derecho-deber que, con carácter general, acabamos de destacar, se ma

(1) V. Sánchez Agesta, L. op. cit. pág. 565.

nifiesta bien claramente en el aspecto tributario: concurrir a las cargas públicas es deber general enunciado como norma constitucional en numerosos países. El ser tratado con igualdad por la ley que impone los tributos, es derecho fundamental. Esta correlación tiene, en ocasiones, un tipo muy claro de expresión: la Declaración de derechos francesa de 1789 establece un juego completo de derechos y deberes en torno a la carga tributaria cuando ordena que los ciudadanos, "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración", han de soportar "una contribución común", pero este deber se corresponde con el derecho de que la contribución se reparta "igualmente" (número 13). Por otra parte, el deber citado se ve contrapesado con el derecho que los ciudadanos tienen "de comprobar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración" (número 14).

A través de estas consideraciones hemos pasado del derecho de igualdad ante la Ley -incluida la fiscal-, al deber tributario. La conjunción derecho-deber nos da la dimensión correcta del precepto contenido en las más recientes Constituciones, en cuanto a materia tributaria se refiere. El impuesto se presenta como un deber, con su contenido moral, según antes hemos afirmado en general

de los deberes contenidos en los textos constitucionales, pero respaldado con la garantía de la igualdad.

En este apartado dedicado al aspecto fiscal de las leyes constitucionales, hemos que rido poner de relieve cómo en las mismas se manifiesta la fiscalidad, con su carácter de deber fundamental, natural, moral. Pero, por otra parte, también nos ha interesado resaltar el derecho natural, fundamental, de igualdad ante la ley tributaria.

Evolución histórica.

No es, en modo alguno, nuestro propósito exponer el completo desarrollo histórico de los principios que sobre igualdad tributaria se contienen en las Constituciones. Por otra parte, de lo dicho en el apartado anterior se colige, en cierto modo, su evolución. Solamente haremos ahora una somera mención a las diferentes maneras de ser expresado este principio de igualdad fiscal en las Constituciones a través de los tiempos.

Partiendo de la Declaración de derechos de 1789, observamos cómo, junto a la igualdad genérica declarada en el artículo 1º, se establece la específica frente al tributo: "... es indispensable una contribución común, que debe repartirse igualmente entre todos los ciudadanos, en razón a su capacidad" (artículo 13). Esta fórmula se repite en la Constitución de 5 fructidor del año III (artículo 5º), para ser posteriormente abandonada y sustituida por la tributación "en proporción a su fortuna", según se dispuso en la Carta de 1814 y en la de 1830. Es decir, en esta segunda fórmula la igualdad se expresa en términos de proporción. En la Constitución -también francesa- de 1848 se precisa del mismo modo el carácter de la tributación en proporción a la capacidad y la fortuna. Las dos más recientes Constituciones francesas - la de 27 de octubre de

1946 y la de 5 de octubre de 1958- no contienen en su articulado precepto alguno de aspecto fiscal; sin embargo, al incluir su Preámbulo una adhesión genérica a los principios enunciados en la Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, hemos de considerar vigentes tales principios (1), consagrando, por lo tanto, en el orden tributario la norma de igualdad ante el impuesto, en razón a la capacidad.

La anterior nota histórica se refiere a Constituciones y Declaraciones francesas, ya que en Francia se coloca desde el primer momento a la cabeza del movimiento constitucionalista se ñalando el camino a otras naciones, especialmente europeas y americanas, en cuanto a sus legislaciones fundamentales.

Con referencia a España, observamos cómo no falta, de la misma manera que en tantas ocasiones, la influencia francesa en su legislación constitucional. Así, la Constitución de Cádiz de 1812 determina la tributación de los españoles "en proporción a sus haberes". Con iguales palabras (2) se pronuncian las Constituciones de

(1) Instituto de Estudios Políticos de Venezuela. "Constituciones europeas". Universidad Central de Venezuela, Facultad de Derecho.

(2) "Todo español está obligado ... a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado". Esta es la expresión que repiten los textos que se citan.

1837 y 1845, así como el proyecto de 1856. Mas tarde la Constitución política de 1876 repite la misma fórmula, sin más diferencia que la de referir los gastos a cubrir con las contribuciones, no solo al Estado, sino también a la Provincia y al Municipio.

La Constitución del año 1869 había prescindido de cualquier declaración positiva en relación con el pago de contribuciones, limitándose a una formulación de carácter negativo (1) que si "a sensu contrario" puede suponer una declaración de generalidad en el tributo, no contiene aspecto alguno de igualdad. En el mismo sentido se pronuncia la Constitución de la República de 1931, sin otra diferencia que alguna ligera de redacción, incorporándose también esta declaración a la ya mencionada Constitución de 1876, lo que no supone a los efectos de nuestro estudio aportación alguna, ya que este texto contenía la declaración positiva de igualdad tributaria que en el párrafo anterior se ha mencionado.

Cierran el ciclo de la evolución histórica de nuestra nación, en el sentido a que nos referimos, los textos de las Leyes Fundamentales hoy vigentes, por lo que su estudio se deja para el - apartado correspondiente al aspecto tributario del Derecho constitucional español.

(1) Esta Constitución, en su artículo 15, decía: "Nadie estará obligado a pagar contribución que no haya sido votada por las Cortes, o por las Corporaciones populares legalmente autorizadas por la Ley..."

Si en Francia se pasa de la fórmula de igualdad en los finales del siglo XVIII, a la de proporcionalidad en el XIX, este mismo movimiento que ya hemos visto recogido en nuestra Constitución gaditana, se observa también en otros diversos países, llegando algunos a una mayor evolución, hasta desembocar en la Constitución italiana vigente, que se pronuncia abiertamente por los "criterios de progresividad", cerrando el ciclo evolutivo de las normas constitucionales en materia tributaria, que ha ido avanzando desde la mera igualdad ante la ley, y la específica - igualdad ante el tributo, por caminos de proporcionalidad hasta dar el último paso de la progresividad.

Derecho constitucional comparado.

Examinada la inserción de principios de técnica tributaria en los textos constitucionales, así como el contenido y naturaleza de los mismos, y anotada su evolución a través del tiempo, vamos a estudiar ahora las posiciones que las Constituciones vigentes adoptan en relación con esta materia.

Prescindimos en este apartado de la consideración de los textos españoles, de la misma manera que lo hemos eludido en los anteriores, ya que después los examinaremos con mayor detenimiento aisladamente.

Las Constituciones pueden adoptar en relación con la materia que nos ocupa diversas posiciones. Pueden, en primer término, esquivando la referencia fiscal concreta, limitarse a definir la igualdad ante la ley. Pero pueden también afrontar directamente el problema tributario, sea enunciando una mera igualdad en este aspecto, sea reconociendo criterios de proporcionalidad o de progresividad del sistema impositivo. De ahí que podamos agrupar las posturas que las Constituciones adoptan en este terreno del siguiente modo: a) igualdad genérica ante la ley; b) igualdad tributaria; c) proporcionalidad; y d) progresividad. Examinaremos cada una de ellas en cuanto son recogidas por los distintos países cuyos textos constitucionales hemos consultado.

a) igualdad genérica ante la ley. Esta posición puede afirmarse que no falta en casi ninguna de las vigentes Constituciones, como tampoco faltaba en las que rigieron desde la Revolución francesa hasta las actuales.

Por vía de ejemplo citaremos las siguientes Constituciones como integradas en este grupo: la de Alemania (artículo 3º), Checoslovaquia (artículo 1º), Francia (artículo 2º), Italia (artículo 3º), Suiza (artículo 4º), Argentina (artículo 16), Rumanía (artículo 16), Grecia, etc. etc.

Esta declaración genérica de igualdad ante la ley no excluye, según veremos a continuación, la adopción de posturas concretas ante la ley tributaria.

Todas las Constituciones citadas contienen el principio impositivo de igualdad, pero frente a este modo de enunciarlo, encontramos otro caso en el que cobra el concepto un carácter contrario. El derecho de igualdad se trueca en obligación y sometimiento en la Constitución de la U.R.S.S. La correlación derecho-deber, y la función recíproca a que anteriormente hemos aludido, se pone de manifiesto en esta doble presentación: ante la ley, todos los ciudadanos son iguales, manifiestan las Constituciones en general; frente a la ley, un sometimiento idéntico, es la posición soviética.

b) igualdad tributaria. El concepto de igualdad tributaria, mantenido hoy por las leyes fundamentales de buen número de naciones, aparece bien pronto. Se pone de manifiesto la permanencia de este principio al contenerse en la Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que afirma que la contribución común "será igualmente repartida" (artículo 13), y su actual incorporación a la Constitución francesa de 1958 por declaración expresa de su Preámbulo (1).

Esta línea de igualdad ante el tributo y ante la ley fiscal vemos reflejada en la Constitución Argentina (artículo 16), al declarar que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas"; pudiendo ser incluida aquí la Constitución mejicana (artículo 28), por cuanto niega beneficios o privilegios fiscales (2).

También situamos en este grupo a la Constitución de la República Popular China, que si bien no declara una igualdad tributaria, sí menciona la obligación de pagar los impuestos "conforme a la ley". Presenta, pues, la cuestión más desde el ángulo de la legalidad y la generalidad que desde el

(1) Dicho Preámbulo dice: "El pueblo francés proclama solemnemente su adhesión a los Derechos del Hombre y a los principios de la soberanía nacional tal como fueron definidos por la Declaración de 1789, confirmada y completada por el Preámbulo de la Constitución de 1946".

(2) Su artículo 28 dice: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos".

de la igualdad. Sin embargo, la generalidad en la obligación de sometimiento a la ley tributaria, estimamos que en esta declaración constitucional equivale a un igualdad en el sometimiento a la ley fiscal: de ahí que incluyamos el caso en este grupo.

c) Proporcionalidad. Un buen número de Constituciones dan esta faceta al problema de la técnica tributaria. Ciertamente que no todas las que vamos a citar a continuación se refieren expresamente a la proporcionalidad; sin embargo, utilizan expresiones equivalentes.

La Declaración de Derechos francesa, con su incorporación antes mencionada a la Constitución de 1958, no solamente se pronuncia por criterios de igualdad como ya vimos anteriormente, sino que afirma que esa igualdad será "entre los ciudadanos en razón a sus posibilidades" (13). "En razón de ...", creemos que es tanto como decir proporcionalmente.

Algo similar ocurre con la Constitución portuguesa al imponer la carga tributaria a los ciudadanos "en la medida de sus posibilidades".

La Constitución helénica se pronuncia claramente por la proporcionalidad, al ordenar que "proporcionalmente a sus facultades" habrán de contribuir todos los helenos.

La Constitución italiana de 1947 (artículo 53) emplea la frase "en razón a su capacidad contributiva" situándose por lo tanto, en tre las que se acaban de mencionar, sin perjuicio de lo que luego vamos a exponer.

En proporción, en la medida, en razón, son expresiones que aparecen como semejantes, con teniendo fórmulas de proporcionalidad.

d) Progresividad. Si antes hemos visto en la Declaración de derechos francesa coexistir criterios de igualdad con el de proporcionalidad, también se nos presenta un caso de convivencia de criterios en la Constitución italiana. Llama a los italianos a concurrir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva: criterio de proporcionalidad. Pero a continuación se pronuncia abiertamente por la progresividad: "El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad". (Artículo 53).

Adoptan también abiertamente criterios de progresividad las Constituciones de Chile, República Democrática Alemana, Jordania, Siria y Venezuela.

A través de este recorrido por textos extranjeros hemos visto reflejarse cuatro posiciones en las legislaciones fundamentales frente al problema tributario. Pero, en definitiva, hemos

de concluir afirmando que cada formulación de las expuestas no excluye las demás. La igualdad ante la ley se establece prácticamente siempre. En ella hemos de considerar incluida la que se refiere a la ley fiscal. Pero esta igualdad tributaria nunca ha de entenderse de un modo absoluto, sino en relación a las capacidades o posibilidades. En este sentido llegamos directamente a la proporcionalidad proclamada por numerosos textos, proporcionalidad que desemboca en progresividad en alguna Constitución.

Esta concurrencia de criterios -igualdad, proporcionalidad, progresividad- en los mismos textos legales, demuestra que no se excluyen unos a otros, sino que pueden producirse conjuntamente. En las legislaciones ordinarias de cada uno de los países cuyas Constituciones hemos mencionado antes, podríamos observar cómo se han compaginado la progresividad -criterio último- y la igualdad -criterio inicial-. Y es que la igualdad tributaria se define como un concepto general, la proporcionalidad como un planteamiento, y la progresividad como una técnica. Esta técnica sirve para actuar el concepto que, con carácter de generalidad, inicialmente se enunció.

No hemos de cerrar esta parte de nuestro estudio que hemos destinado al Derecho constitucional comparado, sin dedicar una más amplia referencia al artículo 53 de la Constitución italiana, como ejemplar que de modo más absoluto recoge la progresividad elevándola al rango de ley fundamental.

Como luego se expone (1), la inclusión del precepto contenido en el artículo 53, párrafo 2º en la Constitución italiana ha merecido un juicio negativo por parte del Profesor Sainz de Buja, que califica esa declaración de impropia de un texto de tal naturaleza.

La doctrina jurídico-tributaria italiana no ha acogido siempre con total entusiasmo la fijación de criterios de progresividad, matizando la declaración constitucional al otorgarle carácter de norma programática, no preceptiva, así como destacando su carácter vinculante solo respecto al legislador.

En la doctrina -afirma Gaffuri- (2) se niega preponderantemente relieve jurídico al criterio de la progresividad, sosteniendo que tal prin-

(1) V. infra, pag. 80.

(2) Gaffuri, F. "L'attitudine alla contribuzione" Quaderni della Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. Giuffrè.- Milano, 1969, pág. 50.

cipio afecta al sistema en su conjunto y no a cada uno de los impuestos.

En este sentido podemos citar a Berliri (1), Giannini (2), D'Albergo (3) y Griziotti (4) quienes refieren el precepto constitucional que comentamos al conjunto del sistema. Es de opinión contraria Morrelli (5) al considerar que el criterio de progresividad se refiere en el párrafo 2º del artículo citado a todo el sistema tributario, puesto que ésta es la expresión que emplea el texto legal, por lo que a la progresividad no pueden sustraerse los impuestos indirectos ya que forman parte del sistema. A estos impuestos -dice Morrelli- puede aplicarse criterios de progresividad por diferenciación de alícuotas y concesión de exenciones, según la naturaleza de los consumos gravados y la categoría social de sus principales consumidores.

Citaremos por último la sentencia de la Corte Costituzionale, de 2 de abril de 1.964 (6) que declara que el artículo 53 "incide sobre el conjunto del sistema fiscal y no sobre cada uno de los tributos".

(1) Berliri, A.- "Principios de Derecho Tributario" Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1971, Vol. II, pág. 359 y 360.

(2) Giannini, A.D.- "Instituciones de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1957, pág. 47 y 48.

(3) D'Albergo, E. "La riforma tributaria" Zuffi, Bologna, 1949, pág. 21.

(4) Griziotti, B. "Riforma tributaria". "L'Araldo tributario". julio-agosto, 1948, pág. 327

(5) Morselli, E. "Progressività dell'onere tributario" "L'Ammonitore", Varese, julio de 1948, cit. por Scialpi, E. op. cit. pág. 333

(6) Citada por Gaffuri, F. op. cit. pág. 51, nota 40.

Hemos querido poner de relieve con estas referencias doctrinales y jurisprudenciales el corto valor alcanzado por declaración tan concreta de la Constitución italiana, y cómo la realización de los criterios de progresividad no necesitan ser desarrollados en la legislación fundamental.

Derecho constitucional español.

En el conjunto de las Leyes Fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico que integran el Derecho constitucional patrio, encontramos, del mismo modo que en legislaciones extranjeras hemos visto, normas referidas a esa esencia del Derecho tributario que se manifiesta en formas de técnica fiscal. Qué técnicas caben en las declaraciones constitucionales de nuestra legislación fundamental, es materia que vamos a examinar a continuación, después de ver las propias normas constitucionales positivas.

Anteriormente hemos comprobado que en las Constituciones de diversos países solamente ha tenido cabida el principio genérico de igualdad ante la ley, que engloba, ciertamente el de igualdad tributaria, es decir, ante la ley fiscal. También vimos ordenamientos jurídicos que recogían expresamente la igualdad tributaria.

Ambas posiciones las encontramos en nuestras Leyes Fundamentales. El artículo 3º del Fuero de los Españoles nos declara que la ley ampara por igual el derecho de todos los españoles; el 2º contempla la posición ante la ley desde el punto de vista del deber, enunciándolo como deber de obediencia a las leyes.

Pero junto a estas declaraciones respecto a la posición genérica de los españoles ante la

ley, se establece la igualdad tributaria, es decir, una igual posición frente al tributo.

Al tratar anteriormente de las declaraciones constitucionales en general hemos dicho cómo observábamos dos vertientes en las mismas: la de los derechos y la de los deberes. Afirmábamos que la correlación derecho-deber se manifiesta claramente en el ámbito constitucional en su aspecto tributario. Con referencia a la igualdad ante la ley acabamos de comprobar cómo el Fuero de los Españoles se pronuncia en ambas vertientes. Ahora, dentro del ordenamiento positivo español, y en cuanto al aspecto fiscal se refiere, comprobamos que la igualdad tributaria produce la misma dualidad.

En efecto: el Fuero de los Españoles, aprobado por la Ley de 17 de julio de 1945, texto fundamental definidor de derechos y obligaciones según dice su Preámbulo, obliga a los españoles al sostenimiento de las cargas públicas: "Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas", es la expresión de la Ley (artículo 9º).

Resaltamos inicialmente el aspecto de deber del tributo, en su más amplio sentido. Pero este deber tiene un límite: no deberá contribuirse sino en función de unas posibilidades, es decir, según la capacidad económica que, en cuanto apli-

camos como medida o límite del impuesto, será capacidad tributaria. Tributar según la capacidad supone, pues, una limitación y condicionamiento de la imposición o deber tributario. Se nos muestra ya la otra cara del concepto constitucional de la tributación: frente a la imposición adecuada a la capacidad del contribuyente, como deber, se opone la equidad en relación con la carga tributaria como derecho. Es decir, el ciudadano tiene el deber de soportar el tributo, pero tiene el derecho de que ese tributo no supere los límites de su capacidad económica; el contribuyente tiene el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pero tiene también el derecho de que la distribución de las mismas se haga con equidad, lo que supone que junto a su adecuada tributación exista además la igualmente adecuada de los demás contribuyentes.

Este segundo aspecto del tributo se observa con claridad en los Principios del Movimiento Nacional, promulgados por Ley de 17 de mayo de 1958, que dice que "todos los españoles tienen derecho... a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales" (número IX). La fórmula imperativa -futuro con significación de imperativo- del precepto del Fuero de los Españoles, se trueca en la Ley de Principios del Movimiento en afirmativa de derechos; el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas

del Fuero, se manifiesta como derecho a una equitativa distribución de las cargas fiscales en los Principios. La correlación derecho-deber que observábamos más arriba, se pone de relieve, pues, en nuestros textos constitucionales.

En la parte de esta exposición que se dedicó a los aspectos fiscales en general de los preceptos constitucionales se ponían de manifiesto las posiciones diferentes que las legislaciones adoptaban en sus normas positivas en relación con el tributo. Desde las legislaciones que se limitaban a señalar la mera igualdad ante la ley, se llegaba a las que determina una técnica concreta -la progresividad- para la aplicación de los criterios de equidad, pasando por las que indicaban ya igualdad, ya proporcionalidad tributarias.

De estas posiciones hemos visto recoger a la legislación fundamental española, no solo la igualdad genérica ante la ley, sino también la igualdad o equidad ante el tributo -"equitativa distribución de las cargas fiscales".-

Ahora bien, esta equidad ¿qué alcance tiene?; ¿presupone una determinada técnica?.

Desechemos la posibilidad de que la equidad en el reparto de las cargas fiscales pueda significar mera igualdad en el sentido del impuesto igual o fijo. La superación radical de ese concepto como base y fundamento de la tributación, evita todo razonamiento sobre él. Por otra parte, además de la equidad en la distribución de cargas -Principios del Movimiento Nacional-, se fija la tributación según la capacidad económica -Fuero de

los Españoles-, lo que supone igualdad absoluta.

En cualquier caso podemos afirmar con Hauriou (1) que la igualdad ante el impuesto -aplicación del principio genérico de igualdad- consiste en que "todas las contribuciones se repartirían igualmente entre todos los ciudadanos, en proporción a los bienes de éstos". Porque la igualdad ante el tributo, o la equidad en su distribución, no supone igualdad absoluta y cuantitativa -con las que se depreciaría el principio- comunmente admitido de la capacidad-, sino igualdad relativa y cualitativa.

Hemos de afirmar que la igualdad tributuaria se conforma con el principio de capacidad, en el sentido relativo y cualitativo que acabamos de decir. De tal forma, que habremos dado cumplimiento a la igualdad ante el tributo y a la equidad en el reparto de la carga tributaria, cuando tal reparto se acomode a la capacidad contributiva.

En este sentido se conjugan perfectamente los dos textos constitucionales españoles que antes hemos citado, puesto que si los españoles tienen derecho a una equitativa distribución de las cargas fiscales -Principios del Movimiento Nacional, IX-, contribuirán a tales cargas según

(1) Hauriou, M. "Derecho Público y Constitucional". Ed. Reus. Madrid, 1928, pág. 114.

su capacidad económica -Fuero de los Españoles, artículo 9º-, poniéndose de relieve que la igualdad de la "equitativa distribución" no es otra cosa que la proporcionalidad "según su capacidad económica". Queda, por otra parte, claro que la capacidad tributaria se identifica con la económica.

Ahora bien, si admitimos que nuestra legislación fundamental desemboca en la proporcionalidad del tributo, queda por demostrar si en ella cabe no solo la proporcionalidad tributaria, sino también la progresividad como técnica fiscal. Partimos para ello del hecho cierto de que en España viven los impuestos progresivos sin ser acusados de inconstitucionalidad. Se introduce la progresividad en el Impuesto sucesorio en el año 1.907 y en la Contribución sobre la Renta, en 1.932. En ambos momentos las Constituciones vigentes -la de la Monarquía y la de la República, respectivamente-, no hacían referencia a criterios de técnica fiscal por lo que no se suscitaron problemas de constitucionalidad.

La redacción de los textos de estas Constituciones en cuanto afecta al problema de que tratamos ha quedado expuesta al indicar la evolución histórica en el capítulo destinado al aspecto jurídico de la progresividad.

Pero es que además del hecho positivo de la creación de dos impuestos progresivos dentro del ámbito constitucional mencionado, y de la circunstancia de la ausencia de los problemas mencionados, po-

demos citar opiniones producidas en defensa de la constitucionalidad de la progresión impositiva.

Citamos en primer término las palabras del que fué Ministro de Hacienda Don Gabino Bugallal, pronunciadas ante el Congreso de Diputados el 14 de noviembre de 1.919 en defensa del Proyecto de Ley a que más adelante se hace referencia más detallada y en el que se regulaba un impuesto cedular personal y progresivo sobre la renta. Afirmaba Bugallal que tales impuestos "se ajustan mejor hasta a aquellos mismos términos de nuestra Constitución, de que cada cual pague con arreglo a los haberes que tenga".

En la misma ocasión, y comentando el proyecto Bugallal, la revista "El Economista", en artículo publicado el día 20 de diciembre de 1.919, aún disintiendo del Ministro en el planteamiento de la reforma, coincide con él al afirmar que el impuesto sobre la renta es "el más adecuado para que tuviese plena realidad el principio constitucional de que todos los ciudadanos contribuyan al levantamiento de aquéllas (se refiere a las cargas públicas) en proporción a sus haberes".

Mas adelante, al promulgarse el Fuero de los Españoles -por Ley de 1.945- no se consideró incompatible con sus declaraciones las tarifas progresivas de los impuestos que gravaban las sucesiones y la renta, y la promulgación -en 1.958- de los Principios del Movimiento no provocó cambios en dichas escalas.

Afirmamos el hecho de la convivencia de la imposición progresiva y las normas constitucionales vigentes, aunque se hayan suscitado, en ocasiones, dudas, al decir de Sainz de Bujanda (1), respecto a la legitimidad constitucional de estos impuestos en países en que, como en España, sus textos políticos invocan criterios de proporcionalidad para el reparto de las cargas públicas. No hay duda -resuelve el Profesor Sainz de Bujanda- de que tales impuestos, no sólo son constitucionalmente legítimos, sino, en cierta medida, los únicos idóneos para compensar los injustos efectos de otros gravámenes regresivos.

En efecto, si la progresividad o la proporcionalidad ha de resultar, no de un solo impuesto, sino del total sistema impositivo dada la existencia de impuestos de efecto regresivo, habrán de ser éstos compensados con otros progresivos, aunque la resultante fuese -teóricamente, ya que esta compensación en la práctica no puede ser matemáticamente exacta- proporcional. Así nos recordaba el Memorándum que precedió a la Reforma del Sistema Tributario, que la técnica fiscal es un sistema ordenado para el reparto de las cargas tributarias.

Pero es que, por otra parte, y aún prescindiendo de los efectos compensatorios dentro del

(1) "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español". Incluido en "Hacienda y Derecho". Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1963. Tomo III, pág. 224.

sistema, y refiriéndonos a un solo tributo, la pura proporcionalidad del impuesto en relación con la renta -o con el capital-, no realiza la proporcionalidad de acuerdo con la capacidad contributiva, puesto que ésta aumenta más rápidamente que la renta (1).

Concretándonos a las declaraciones de nuestra legislación fundamental, la circunstancia de no citar criterios de proporcionalidad o de progresividad no supone prescindir de los mismos. La equidad en la carga fiscal, y la tributación según la capacidad, afirmábamos antes que implicaban proporcionalidad. Pero esa proporcionalidad ("según" tiene sentido de correspondencia y función) no es en relación a bases imponibles, no es correspondencia simple con rentas o bienes, sino que es función de capacidades económicas, y para que esas capacidades resulten sacrificadas equitativamente, o de modo proporcionalmente igual, la tributación debe ser progresiva consiguiendo la "equiproporcionalidad" del sacrificio de que nos habla el profesor Pigou (2).

Otra cosa podíamos decir de formulaciones del principio de igualdad tributaria como la que contenía la Constitución española de 1812, que

(1) En este sentido, Mehl. L. Op. cit. Tº I, pág. 318

(2) V. Pigou, A.C. "A study in Public Finance". Macmillan, Londres. 1928. American Economic Review. 1939, pág. 34.

hablaba de proporción a los "haberess". Las declaraciones constitucionales vigentes, más adecuadas a las técnicas actuales, abandonan tal formulación para acudir al principio de capacidad según hemos visto.

Si comparamos la declaración contenida en el artículo 9º del Fuero de los Españoles con la del artículo 53 de la Constitución italiana, a la que anteriormente hemos hecho referencia, observamos en principio una semejanza. El texto italiano habla de una tributación en razón a la capacidad contributiva; el español nos dice de imposición según la capacidad económica: fórmulas ciertamente similares. Pero la declaración italiana va más lejos al disponer que el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad. Esto es, un criterio de proporcionalidad, junto a otro de progresividad. Ambos compatibles, ya que, según decíamos antes, cabe la progresividad en relación a las bases -rentas o capitales-, al mismo tiempo que se produce una proporcionalidad -equiproporcionalidad- respecto a la capacidad. Y ya que hemos citado la Constitución italiana a fin de que su comparación con la legislación fundamental española ayude a interpretar ésta, digamos que no hemos de echar de menos en nuestros textos legales una declaración de progresividad como la italiana, pues, como afirma Sáinz de Bujanda (1)

(1) "Organización política y Derecho Financiero". Incluido en "Hacienda y Derecho". Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1955, pág. 432. Tomo I.

se trata de una declaración impropia de un texto constitucional, toda vez que el sistema fiscal de un país ha de acompasarse a la evolución económica y a la situación social, lo que exige que la legislación tributaria no esté subordinada a principios teóricos de imposición consagrados en el texto constitucional.

En virtud de los razonamientos que hemos expuesto creemos deber interpretar nuestros textos fundamentales en el sentido de que la equidad en la distribución de las cargas fiscales supone proporcionalidad con la capacidad tributaria o económica; y la proporcionalidad con la capacidad económica requiere progresión en ciertos impuestos, bien sea para atemperarlos a la proporcionalidad respecto a la capacidad citada, bien para corregir efectos regresivos de otros tributos del sistema, ya que ambas medidas coinciden en dotar al impuesto y al sistema del sentido de equidad que postula el criterio moral en que hemos creído fundamentarse la progresividad.

Aplicación de los principios constitucionales

españoles a la legislación tributaria ordinaria.

Antes de entrar a examinar la aplicación y desarrollo que actualmente tienen los principios constitucionales ya expuestos, en nuestra legislación vigente, retrocedemos en el tiempo para, muy someramente, considerar sus precedentes.

Si nos remontamos a época anterior al período constitucionalista, podemos observar cómo el sistema fiscal español ha figurado entre los pioneros en los ensayos de la implantación de la equidad vertical, teniendo manifestaciones doctrinales y positivas en el siglo XVII (1).

Pero dado que lo que pretendemos es tratar de la relación entre la legislación tributaria y la constitucional en orden a la aplicación de los principios de esta última, no necesitamos acudir a tal histórico precedente, que, por otra parte, fué abandonado en el siguiente siglo.

No observamos -ya en período constitucional- aparición de impuesto progresivo hasta 1907 (2). Anteriormente los principios constitucionales habían sido vertidos en la legislación fiscal con estricto sentido de proporcionalidad. La norma de la Constitución de Cádiz, ya citada

(1) Afirmaciones hechas por Fuentes Quintana, E. "La distribución de la carga tributaria", ya cit. pág. 162.

(2) Por Ley de 3 de agosto.

anteriormente, se repetía fielmente en la época a que nos referimos ahora. La Constitución de la Monarquía española, de 30 de junio de 1876, en su artículo 3º, declaraba, según ya expusimos, la obligación de todo español de "contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado, de la Provincia y del Municipio". Los impuestos de tipo proporcional, aún con efectos regresivos como los por entonces tan desarrollados de consumos, eran los que constituían el grueso de la tributación española. Prescindimos de las escalas progresivas integradas en la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, por no mencionar más que conceptos de progresividad que permanecen vigentes en la actualidad.

En esta situación, en el año y por la Ley antes citados, se introduce muy tímidamente -para ser más tarde ampliada- la progresividad en la escala del impuesto sucesorio. No es la importancia, tan leve, de la progresividad introducida, sino el hecho de su aparición dentro del marco constitucional que consagra la proporcionalidad, lo que ponemos de relieve. El legislador no considera vulnerada la norma del artículo 3º de la Constitución entonces vigente con la progresividad. Parece como si considerase que ésta, como pura técnica, no debería ser incluida como declaración constitucional.

Posteriores modificaciones de las escalas del Impuesto de Derechos Reales que gravan

las sucesiones, refuerzan la progresividad, pero no alteran las circunstancias de aplicación de la norma constitucional a que nos venimos refiriendo.

Un nuevo elemento de progresividad se introduce en nuestro ordenamiento positivo tributario con la Ley de 20 de diciembre de 1932, creadora de la Contribución General sobre la Renta. Tras varios intentos abortados, el Impuesto personal aparece, con su técnica progresiva, en nuestro sistema impositivo. Está vigente la Constitución de la República. No cabe plantearse problema de constitucionalidad de la nueva norma. La única declaración sobre el impuesto que contiene esta Constitución, es, según ya vimos, de carácter negativo. En su capítulo de derechos y deberes no figura la obligación de satisfacer tributos, y solamente en el título VIII consta para acusar el principio de legalidad, precepto que "a contrario sensu", equivale a declarar, sin más, obligatorio el impuesto. "Nadie estará obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones legalmente autorizadas para imponerla." (artículo 115). Igual norma que la que antes se contenía en la Constitución de la Monarquía (artículo 3º, párrafo 2º), pero sin definir el deber tributario, señalar su alcance, ni mencionar el principio de igualdad. Queda, pues, encuadrada esta Constitución de la

República en el grupo de las que antes afirmábamos que se limitaban a consignar el principio genérico de igualdad ante la Ley. En tal estado no había de plantearse problema de adecuación a las declaraciones constitucionales de la escala progresiva del nuevo impuesto, ya que estando aprobado en Cortes tenía el único requisito constitucional exigido.

Además de los dos impuestos progresivos que hemos citado, hace su aparición en el campo fiscal español, por Ley de Reforma del Sistema Tributario de 16 de diciembre de 1940, otro concepto que, pese a sus tipos proporcionales, actúa sobre el sistema con carácter evidentemente progresivo. Se trata del Impuesto sobre el Lujo, integrado en la Contribución de Usos y Consumos que dicha Ley crea.

A partir de ese momento cuenta nuestro sistema con los tres mencionados elementos de progresividad: los impuestos sobre sucesiones, sobre la renta de las personas físicas y sobre el lujo. Con tales elementos vigentes -ya dijimos que prescindíamos de los integrados en la Contribución de Utilidades, cuya progresividad han perdido hoy los conceptos herederos de aquélla- se promulga el Fuero de los Españoles, primer texto constitucional del nuevo Estado que se refiere al deber tributario. La ley de 26 de julio de 1947,

de Sucesión, en su artículo 10, otorga al Fuero el carácter de Ley Fundamental de la Nación "rango formal definido como una superlegalidad" (1). La declaración tantas veces mencionada a lo largo de este trabajo, que el Fuero de los Españoles hace sobre adecuación tributaria a la capacidad económica, plantea la constitucionalidad de los impuestos progresivos.

Pero es claro que no podía considerarse quebrado el principio de capacidad, que no había sido desconocido por el legislador al confeccionar la escala, puesto que con ella se pretendió "lograr desde ahora y para el futuro que la imposición responda a la capacidad efectiva del contribuyente" (2) esto es, "a la verdadera y efectiva capacidad contributiva (3).

La posterior promulgación de la Ley de Principios del Movimiento Nacional no podía alterar la situación, pues si bien es cierto, como ya hemos visto, que su declaración se hace con referencia a

(1) En frase de Sánchez Agesta, L. "La función constitucional del Juez". Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Publicado por dicha Real Academia. Madrid, 1967, pág. 51.

(2) Según la Exposición de Motivos de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de creación de la Contribución General sobre la Renta.

(3) En expresión de la Exposición de motivos de la Ley de 30 de mayo de 1941, modificativa de la fecha del devengo de la Contribución sobre la Renta.

la equidad en la distribución del tributo, no es menos cierto que la misma se conjuga correctamente con el principio de capacidad contenido en el Fuero. No en balde los principios del Movimiento no son otra cosa sino una síntesis de los que inspiran las demás leyes fundamentales, por naturaleza permanentes e inalterables (1).

(1) Artículo 1º de la Ley de Principios del Movimiento Nacional.

Hasta aquí hemos visto cómo las leyes fundamentales no habían de impedir el desenvolvimiento de la progresividad tributaria que previamente existía en nuestra legislación positiva. Veamos ahora cómo el ordenamiento jurídico tributario vigente ha recogido y cómo interpreta las normas constitucionales.

Comenzamos por analizar el contenido de la Ley General Tributaria (1) en sus relaciones con la materia que nos ocupa.

Afirma la Ley General en su Título Preliminar dedicado a los "Principios generales del orden tributario", artículo 1º, que en ella se establecen los principios básicos y normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español. En dicho título preliminar se incluyen principios dogmáticos y orgánicos. Solo aquellos principios dogmáticos a los que hemos venido refiriendo este enfoque jurídico del tema propuesto serán considerados ahora.

Dado el carácter de Ley ordinaria que la General Tributaria tiene, tales principios no son creación de la misma, sino que han sido tomados de las normas constitucionales ya analizadas con anterioridad. Así lo confiesa la Exposición de Motivos

(1) Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

de esta Ley al decir que "en los artículos 3º y 4º se desarrollan los mandatos contenidos en el artículo 9º del Fuero de los Españoles y en el principio IX de los del Movimiento Nacional, al mismo tiempo que se reconoce la función instrumental , que, sin preterir los dictados de equidad y generalidad, puede cumplir el tributo al servicio de la política económica y social del país".

No podía hacer otra cosa un texto que, si bien aspira a "la formulación de una serie de principios básicos" (1) para todos los tributos, queda sujeto a los de naturaleza permanente e inalterable, síntesis de los de la legislación fundamental toda, incurriendo en nulidad de pleno derecho caso de conculcarlos o menoscabarlos (2).

Hemos expuesto antes cómo las declaraciones constitucionales españolas consagraban el principio de igualdad tributaria -equidad en la distribución de la carga fiscal-, estableciendo la proporcionalidad con la capacidad económica. La Ley General Tributaria, consecuencia con la declaración de su Exposición de Motivos, nos dice en su artículo 3º que "la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de gene-

(1) Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria.

(2) V. los artículos 1º y 3º de la Ley de Principios del Movimiento Nacional.

ralidad y equitativa distribución de la carga tributaria". Capacidad y equidad: puntos base sobre los que estamos desarrollando esta exposición.

Bien hace la Ley General Tributaria en recoger los principios constitucionales que, por su propia índole, son programáticos, genéricos y abstractos. Es la legislación ordinaria la que ha de desarrollar el programa, especificando y concretando. En este sentido estimamos corto el contenido del artículo 3º citado, que no hace otra cosa que repetir conceptos constitucionales. Basarse la ordenación de los tributos en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos, como dice el repetido artículo 3º, no es sino reproducir con distinto enfoque, la norma del Fuero de los Españoles que obliga al sostenimiento de las cargas públicas según la capacidad económica. En la Ley General no hay aportación ni desarrollo alguno. Y decimos que la repetición tiene otro enfoque puesto que en la Ley Fundamental el precepto es definidor de la obligación del contribuyente, en tanto que en la Ley General se establece como norma o criterio para el futuro legislador: "la ordenación de los tributos ha de basarse...", es redacción que más bien alecciona al legislador, que obliga al contribuyente.

Hemos de señalar que la norma del artículo 3º de la Ley General Tributaria en la redacción que proponía el anteproyecto confeccionado por

la Comisión nombrada al efecto era más amplio, conteniendo realmente aportación más concreta que la del Fuero de los Españoles. Al referirse a la capacidad económica mencionaba la auténtica capacidad; y en cuanto a los principios de generalidad y equidad, afirmaba "que implican, en ciertos casos, la progresividad y un mínimo vital exento de imposición". (1)

Algo semejante a lo que hemos afirmado de la capacidad económica como principio constitucional reflejado en la Ley General Tributaria, podemos repetir en cuanto a la equidad tributaria. A tenor del precepto constitucional -Principios del Movimiento Nacional- la equidad en la distribución de las cargas fiscales es un derecho de los españoles. La equitativa distribución de la carga tributaria tiene el carácter de conminación a quien ordene los tributos, con lo que con tal ordenación se habrá de dar satisfacción al derecho que por Ley Fundamental tiene cada español.

Pero antes nos hemos planteado el problema de si en la igualdad en el reparto de la carga tributaria cabían diversas técnicas fiscales; o de otro modo expresado, si la proporcionalidad a la capacidad económica eliminaba sin más la progresividad.

(1) Citado por Amorós, N. en "Ley General Tributaria" artículos 1 al 98. Ed. de Derecho Financiero. Textos Fiscales anotados. Madrid, 1967. pág. 54, nota 3.

A estas cuestiones hallamos más amplia solución en otros preceptos de la Ley General Tributaria no contenidos entre los denominados Principios generales del orden tributario, concretamente en los artículos 54 y 55 que se refieren, respectivamente, al tipo de gravamen y a la cuota tributaria. Trataremos de exponer sistemáticamente las consecuencias que de tales artículos podemos extraer:

a) El impuesto -la cuota tributaria- podrá venir determinado "según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales" (artículo 55). Admite este precepto el impuesto que llamamos fijo o de cantidad. Citemos como ejemplo las cuotas de Licencia, en general, de los Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y sobre actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, además de ciertos epígrafes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

b) Podrá determinarse también en función del tipo de gravamen aplicable (artículo 55), que podrá tener carácter proporcional (artículo 54). Esto es, el impuesto proporcional en su acepción más amplia tiene cabida dentro de las normas de desarrollo de la Ley General Tributaria. Al hacer referencia los artículos mencionados a las cuotas determinadas en función de tipo de carácter proporcional, claro es que no se refiere solamente al impuesto proporcional puro, sino también al impues

to degresivo, de tipo igualmente proporcional pero con previa minoración en base. Ejemplo de estos impuestos en nuestro sistema son el Im- puesto sobre las Rentas del Capital, como Impues to proporcional, y el que recae sobre los Rendimientos del Trabajo Personal en su forma más usual (1), como impuesto degresivo.

c) Un tercer tipo de tributo admitido es el determinado en función de tipo de gravamen de carácter progresivo (artículos 54 y 55). Los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre la Renta de las Personas Físicas nos suministran ejemplos de tipos progresivos.

d) Podrán, por último, combinarse los procedimientos de cantidad fija y tipo de gravamen (artículo 55) lo que supone, a su vez, dos posibilidades: la combinación cuota fija y tipo proporcional, y la de cuota fija y tipo progresivo. Ejemplos de coincidencia de cantidad fija y tipo son, entre otros, los epígrafes 9351 y 9352 de las tarifas de Licencia Fiscal del Impues to Industrial.

Expuestas las posibilidades de nuestra Ley General Tributaria en orden a las técnicas fiscales de determinación de la cuota, interesa rebatir la opinión que en contrario ha sido mantenida. Afirma Amorós (2), por un lado, que "no

(1) En los títulos I, II y III del Texto refundido regulador del Impuesto.

(2) En "Ley General Tributaria" antes citada, pág. 705.

pueden fijarse cantidades fijas que no sean consecuencia de tipos de gravamen proporcionales o progresivos", por lo que considera cuestionable su existencia en, por ejemplo, ciertas manifestaciones del impuesto sobre actos jurídicos documentados. Por otra parte estima (1) que las tres modalidades del artículo 55 de la Ley General Tributaria "se fijan en función del tipo de gravamen aplicable, pues aún en los casos de cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, exigen lógicamente que el legislador tenga en cuenta las mismas consideraciones cuantitativas de la determinación del tipo de gravamen en la forma prevista en el artículo 54.

En el repetido artículo 55 se autoriza la determinación de la cuota "según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales". La evidencia de la redacción del párrafo citado elimina toda duda interpretativa: la viabilidad, desde el punto de vista de la Ley General Tributaria, de las cuotas fijas no parece cuestionable a la luz del texto que se comenta.

Pero si lo que se pretende afirmar es que la realidad de tales cuotas fijadas en cantidades fijas no son técnicas autónomas en la Ley General, ya que en su determinación se ha aplicado previamente por el legislador tipos proporcionales o progresivos, tampoco parece sostenible

(1) Op. cit. pág. 711.

la argumentación por dos motivos diversos: primero, porque la circunstancia de que el legislador haya tenido en cuenta porcentajes sobre beneficios medios presuntos -caso de la Cuota de Licencia del Impuesto industrial- para señalar la cuantía de la cuota fija, no supone más que la aplicación de criterios racionales en la formación de la norma jurídica, del mismo modo que se aplicarían al señalar tipos de gravamen en otros impuestos; segundo, porque las posibilidades contenidas en el artículo 55 no son normas dirigidas al legislador, que hubieran tenido mejor encaje en el Título Preliminar, sino normas tributarias de mera técnica aplicativa, como bien se puede colegir, no solo del conjunto del texto del artículo, sino de la expresión "tipo de gravamen aplicable" contenida en el mismo, sobre todo relacionándola con la ampliación del concepto que incluye el artículo inmediato anterior al referirse al tipo de gravamen que "corresponda aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota" lo que no es otra cosa que operación liquidatoria, de técnica aplicativa.

Concluimos afirmando que dentro del marco de nuestra legislación constitucional tiene amplia cabida cualquiera de las técnicas tributarias de determinación de la alícuota impositiva admitidas por la doctrina moderna. De ahí que la Ley General Tributaria dé el espaldarazo de su reconocimiento a toda la gama de técnicas, desde la cuota fija hasta la progresividad.

IV.- PROYECCION DE LA PROGRESIVIDAD EN EL

SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

Centrándonos en la técnica de la progresividad veamos cómo dentro del sistema impositivo español se adopta por nuestras leyes reguladoras de los diversos tributos.

Dijimos antes que en tres impuestos se manifiesta la progresividad de nuestro sistema tributario: el sucesorio, el personal sobre la Renta de las personas físicas y el de Lujo. Es decir que la progresividad tributaria aparece dentro del sistema impositivo español en un impuesto directo sobre el patrimonio, en un impuesto directo sobre la renta, y en otro impuesto indirecto sobre determinados consumos o tenencias de carácter suntuario.

El Impuesto General sobre Sucesiones ha sido estructurado en su configuración actual por la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 1964. Su progresividad se plasma en las tarifas establecidas por dicha Ley actualmente recogidas en el Texto refundido regulador de este Impuesto (1). Las tarifas adoptan un sistema de progresividad por tramos, en contra del criterio de progresividad por clases que había, sin excepción, prevalecido en el Impuesto sucesorio desde la antes citada Ley de 1907. Otras manifestaciones

(1) Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril.

de la progresividad en este tributo son la existencia de un mínimo exento, y la de un gravamen complementario (1) sobre adquisiciones individuales "mortis causa" que excedan de diez millones de pesetas.

En la imposición directa sobre la renta aparece la progresividad, siguiendo criterios doctrinales comunmente aceptados, en el tributo que grava la correspondiente a las personas físicas. La escala vigente (2) será estudiada en otro lugar de este trabajo con detenimiento, por lo que bastará ahora con decir que la progresividad de la misma se muestra fundamentalmente en sus tipos y en el mínimo exento. Se trata de una progresividad por tramos, criterio que prevalece en nuestra imposición personal sobre la renta de las personas físicas a partir de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 frente al anterior de progresividad por clases o global que se instauró con la Ley de 1932. Circunstancias familiares, origen de ciertas rentas -ganadas- y determinadas inversiones, producen correcciones en la progresividad del tributo.

(1) Artículo 32 de la Ley reguladora, y nº 8 de las Tarifas.

(2) Establecida por la Ley 18/1967, de 8 de abril de Sistematización y Tarifas de los Impuestos sobre la Renta y recogida por el artículo 33 del Texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas, aprobado por Decreto - 3.358/1967, de 23 de diciembre.

La tercera manifestación de la progresividad en nuestro sistema tributario tiene características bien distintas. Se incorpora a un impuesto indirecto sobre consumos y tenencias. Ya dijimos que se trata del Impuesto sobre el Lujo. Estamos ante un tributo que, por su naturaleza, es indirecto y de tipo proporcional. Habrá de operar, pues, la progresividad de forma indirecta y selectiva. Decimos que opera de forma indirecta por cuanto que no lo hace en función de unos tipos de gravamen, ya que los del Impuesto sobre el Lujo son proporcionales en todos los casos. Y hemos afirmado que habrá de actuar de modo selectivo, puesto que, al no gravarse determinadas bases a tipos más altos dada su mayor cuantía, es sobre la base sobre la que actúa la progresividad, y ésto no a modo de progresividad implícita, modificando la base imponible mediante recargos o reducciones, sino eligiendo el legislador aquellos consumos o aquellas tenencias que por ser típicas de clases o grupos de mayor capacidad económica, ponen de relieve una mayor capacidad tributaria. De este modo incide el tributo de una manera más que proporcional sobre ciertas bases, característica propia de la progresividad tributaria.

Examen general del sistema.

Tratando de investigar el grado de progresividad de un ordenamiento tributario podemos considerarla bien desde el ángulo de un solo impuesto, o bien desde el punto de vista general de todo el sistema tributario.

En el primer caso habrán de estudiarse las características del tributo, el carácter proporcional o progresivo de sus tipos de gravamen, los elementos que condicionan su aplicación a través del artículo de la legislación que la regula y, esencialmente, los efectos que produce en su aplicación.

Desde el segundo punto de vista indicado, nada importa que la incidencia de un tributo aislado tenga caracteres proporcionales, progresivos, o aún regresivos, si de la total tributación resulta progresividad. O, por el contrario, de poco servirá un impuesto progresivo de alta técnica fiscal, si la incidencia de otros impuestos de distinto carácter, con tendencias regresivas, anulan los efectos de aquél o, al menos, los atenúan impidiendo su acción progresiva eficaz.

Es decir, que, en definitiva, no es un tributo el que marca la progresividad total, sino la armónica conjunción de los que integran el sistema.

Si atendemos a cada tributo en particular se nos presentarán diferentes tipos de impuestos cuyos efectos, en relación con la fuente de cada uno de ellos -renta, patrimonio-, no podemos deducirlos de las características simples de sus tipos o tarifas, sino del tipo global. Son sabidos los efectos regresivos del impuesto fijo, los proporcionales del impuesto proporcional puro, y los progresivos -cada uno con sus características- del degresivo y del de escalas progresivas (1).

Mayor concreción de estas ideas se alcanzarán al tratar de figuras impositivas del ordenamiento tributario español.

Por lo que atañe al sistema tributario en general, vamos a considerar uno de sus elementos básicos, la imposición directa.

(1) Véase nuestra obra "Análisis Matemático de Tarifas Tributarias". Madrid, 1969.

La imposición directa incide sobre la renta o sobre el patrimonio. En ambas puede con seguirse progresividad con elementos distintos. Con independencia de toda decisión política, los efectos económico-sociales de la progresividad en ambos casos difiere: en la imposición directa sobre la renta la progresividad tienen a una redistribución de la renta; en la que grava el patrimonio se intenta la redistribución de la riqueza.

Fijándonos en la imposición directa sobre la renta observamos que los conceptos que la integran en nuestro sistema tributario podemos inicialmente clasificarlos en dos grandes grupos: la imposición sobre las personas físicas, y la que recae sobre personas jurídicas.

Por otra parte comprobamos otra división bipartita: impuestos generales sobre la renta, e impuestos "a cuenta" de los generales. Los primeros son el Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas, y el Impuesto General sobre la renta de Sociedades y demás entidades jurídicas. Los segundos son impuestos de producto que recaen sobre rentas parciales.

Es indudablemente la tributación sobre la renta de las personas físicas la que postula fundamentalmente la progresividad.

Los impuestos de producto "a cuenta" de los generales sobre la renta se configuran como impuestos proporcionales -puros o con minoración en base-, o como impuestos fijos. Veremos el comportamiento de cada uno de ellos, en función de la renta gravada.

La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria comprende dos conceptos, la Cuota fija y la proporcional. No se trata en realidad la Cuota fija de un impuesto fijo o de cantidad, como de su nombre podría deducirse, ya que se liquida por aplicación de un tipo único proporcional a una base liquidable que teóricamente guarda proporción con los rendimientos agrícolas.

Siendo esta Cuota deducible de la proporcional (1), solamente dejará sentir sus efectos sobre aquellos rendimientos a los que no se aplique esta última modalidad del tributo, es decir, en términos generales, sobre los que no tengan base imponible por Cuota fija superior a cien mil pesetas (2).

La Cuota proporcional, respondiendo a su nombre, es impuesto proporcional puro, con tipo más elevado que el de la Cuota fija. Los efectos

(1) V. artículo 56 del Texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, aprobado por Decreto 2.230/1966, de 23 de julio.

(2) Artículo 23 del texto mencionado en la nota anterior.

de su proporcionalidad serán más acusados que los de la fija, ya que las bases de ésta son fijados por períodos de cinco años, en tanto que las de la proporcional son anuales, consiguiendo por tanto, un mayor grado de adaptación a la renta realmente obtenida.

Dado el juego de deducciones de ambas cuotas, y el carácter proporcional de ambas, el resultado es que por el impuesto "a cuenta" se gravan las rentas agrícolas proporcionalmente, sin progresión alguna en principio, pero consiguiéndose en la aplicación del impuesto una ligera y tosca progresividad derivada de la liquidación a tipo mayor -el 17,5 por ciento de la cuota proporcional- a las bases superiores a cien mil pesetas, en tanto que se reserva otro inferior -el 10 por ciento de cuota fija sobre la base liquidable, equivalente al 5 por ciento sobre la base imponible- a las que no llegan a tributar por la proporcional, esto es, a bases imponibles inferiores a cien mil pesetas.

Prescindimos de los recargos sobre las cuotas, y de las bonificaciones, ya que solo suponen diferencias cuantitativas, pero no alteran el razonamiento general sobre la progresividad con el único tramo que se produce en el límite de las cien mil pesetas.

La Contribución Territorial Urbana es impuesto proporcional puro, de tipo fijo, con efectos constantes en los que no cabe progresividad alguna.

Distinto es el caso del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Podemos distinguir en este concepto tributario un impuesto fijo -la Cuota de Licencia- independiente de los rendimientos gravados, por una parte; por otra, un impuesto proporcional puro -el que grava a los miembros de los Consejos de Administración, por ejemplo-; y, por último, un impuesto degresivo, de tipo proporcional, pero con minoración en base.

En cuanto a la Cuota de Licencia que satisfacen los profesionales y los artistas considerados como independientes los efectos regresivos se acusan como corresponde a este tipo de impuestos. Para cada profesión y, en su caso, para cada lugar de ejercicio, la cuota fija es siempre igual, de tal modo que, considerando los ingresos profesionales como variable independiente, a mayor rendimiento de éstos, menor presión tributaria por este concepto, y viceversa.

En numerosos casos la existencia de la cuota proporcional como impuesto degresivo superpuesto a la cuota fija compensa parcialmente los efectos regresivos de ésta, ya que una parte importante de la deuda tributaria -concretamente la

cuota del Tesoro- de la Cuota fija (1) es deducible de la liquidada por la proporcional, con lo que resulta un montante que da la total presión tributaria por el concepto.

La cuota proporcional, al implicar su técnica liquidatoria una minoración en base, solo es operante a partir de imponible superiores a tales minoraciones. De ahí que la situación de los contribuyentes gravados con ambas cuotas -fija y proporcional- (2) presente, en orden a la progresividad tributaria que soportan por este concepto, una discriminación según cuantía.

En efecto: las bases inferiores a los mínimos exentos efectivos, es decir, aquellos que resultan de las minoraciones o reducciones en base, son gravadas exclusivamente por impuestos regresivos, obteniéndose el mínimo de presión tributaria en el límite en que la base imponible se convierte en una base liquidable igual a cero. A partir de este punto entra en juego el impuesto degresivo, con la acumulación de los recargos de la Cuota fija, de carácter igualmente fijo, transformando el impuesto resultante en esa especie de progresividad a que da lugar el impuesto proporcional con minoración en base.

(1) Artículos 52.2 y 74 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo personal, Texto refundido aprobado por Decreto 512/67, de 2 de marzo.

(2) Los profesionales y los artistas independientes.

Pero en la diversidad de técnicas que se encuentran en el Impuesto de Trabajo Personal existen casos a los que se aplica el impuesto de gresivo sin previa exacción de Cuota fija. La situación es diferente en estos casos. La presión tributaria es nula hasta el límite de la minoración en base, comenzando desde ese punto la progresión a que da lugar el impuesto de gresivo (1).

Todavía dentro del Impuesto de Trabajo Personal existe otra situación: la del impuesto proporcional puro (2). La proporcionalidad es absoluta ya que no se producen minoraciones en base. Los tipos de gravamen no son los mismos para todas las remuneraciones que siguen este régimen, pero las consecuencias son las mismas, esto es, la proporcionalidad.

El Impuesto sobre las rentas del Capital es siempre proporcional puro. También en este concepto existen distintos tipos de gravamen, pero los efectos en todos los casos son siempre los mismos, esto es, la proporcionalidad del gravamen en relación con la renta gravada.

En cuanto al Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales podemos repetir lo mismo que dijimos respecto al de Trabajo

(1) Estos casos son los previstos en el Título 1º del Texto refundido y los artistas dependientes.

(2) Título IV del mismo texto citado.

Personal en sus modalidades de Cuota fija y proporcional. En efecto, en el Impuesto Industrial se producen la misma dualidad de conceptos y con la misma característica de ser uno -la Licencia fiscal o Cuota fija- deducible de la cuota liquidada por el otro - la Cuota de Beneficios-(1). Por esto todo lo que dijimos al tratar del Impuesto de Trabajo Personal, en cuanto se combina un impuesto fijo con otro degresivo, es aplicable sin más al Impuesto Industrial a que ahora nos referimos.

Con lo expuesto vemos que los tributos de exacción previa al impuesto personal -que pueden ser de exacción única cuando así proceda- nos ofrecen una gama de matices que oscilan entre la regresividad - Cuotas fijas de Trabajo Personal y de Industrial, cuando no se combinan con la proporcional y la de beneficios respectivamente, y la progresividad que, en cierta medida, entraña el impuesto degresivo -Cuota proporcional de Trabajo personal y de beneficios de Industrial-, produciéndose muy frecuentemente la absoluta proporcionalidad -Rústica, Urbana, Rentas de Capital y determinados conceptos de Tra - bajo Personal-.

(1) Ver los artículos 1º y 66 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, aprobado por Decreto 3.313/1966, de 29 de diciembre.

De todas estas facetas de nuestro sistema de imposición a cuenta es de descartar el efecto regresivo de las cuotas fijas, tanto porque en su gran mayoría queda compensado por la superposición del gravamen degresivo, como por la mínima importancia cuantitativa absoluta y relativa, de los casos en que no son absorbidos por aquél. A título orientativo diremos que, pese a la falta de estadísticas adecuadas, hemos podido calcular que las cuotas fijas del Impuesto de Trabajo Personal, en tanto en cuanto permanecen con su carácter regresivo por no proceder su deducción de otra proporcional superior, representan el 0,36 por ciento en relación con la recaudación total de dicho Impuesto.

La total imposición a cuenta presenta, a los efectos de que tratamos, el siguiente aspecto:

Los conceptos tributarios de efectos realmente regresivos -las licencias o cuotas fijas de Trabajo Personal y de Industrial en cuanto no resultan absorbidas por las cuotas variables correspondientes- suponen el 2,39 por ciento de la recaudación total de impuestos a cuenta.

Como impuestos proporcionales puros hemos considerado, según queda expuesto más arriba las Contribuciones Rústica y Urbana y los Impuestos de Trabajo Personal -en ciertos conceptos que suponen el 30,9 por ciento de su total- y

sobre las Rentas del Capital. La suma de todos ellos representa el 45,45 por ciento de la imposición a cuenta.

Por último, los conceptos degresivos del sistema impositivo a cuenta -un 68,7 por ciento del Impuesto de Trabajo Personal, y el Impuesto Industrial en su parte no regresiva- ascienden al 52,16 por ciento del total.

Examinados estos porcentajes -en los que sin duda caben errores de cálculo por la carencia de elementos estadísticos que tantas veces hemos lamentado -observamos que nuestra imposición a cuenta ofrece una ligera resultante de progresividad, pues si bien no existe en ella ningún tributo verdaderamente progresivo, prevalecen los conceptos degresivos con el carácter de tendencia progresiva que realmente entrañan. El amplio porcentaje de impuestos proporcionales frena, en una visión de conjunto del sistema, la escasa progresividad que acabamos de señalar, en tanto que los conceptos regresivos no llegan a tener entidad auténtica. Consideremos, a estos efectos, no solo lo antes dicho respecto a Trabajo Personal, sino también que la degresividad del Impuesto Industrial se acusa desde las 30.000 pesetas de base, lo que hace resultar casi inoperante la regresividad de la Licencia Fiscal.

Ahora bien, la imposición directa sobre la renta cierra su ciclo con dos impuestos gene-

rales de los que los antes citados vienen a constituir ingresos a cuenta. Estos dos impuestos son los que gravan en definitiva la renta de las personas físicas, el uno y de las Sociedades en entidades jurídicas el otro. Este último Impuesto no añade ninguna característica nueva al sistema desde el punto de vista de que tratamos, ya que por tratarse de tributo de naturaleza proporcional que integrado con los demás habría de restar cierta progresividad al conjunto, ya por recaer sobre entidades jurídicas, entes instrumentales a los objetivos económicos de las personas físicas puesto que en definitiva todos los impuestos se pagan, como afirma Taylor, con la corriente de renta de las personas físicas, cualquiera que sea el momento o lugar en que se produce su impacto (1).

En consecuencia, y ya situados en el terreno de la imposición directa sobre la renta de las personas físicas, el sistema se ve coronado por el impuesto general citado, de naturaleza personal. Este añade una nueva característica al sistema: la progresividad real. Su escala de tipos progresivos es de aplicación a todas las rentas que superan los límites de exención y no hemos de entender como tales las 200.000 y 300.000 pesetas que señala el texto legal co -

(1) En este sentido V. Albiñana, C. "Teoría del sistema impositivo español". Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tributos, Madrid, 1966, pág. 19; e "Introducción al Sistema impositivo español", Guadiana de Publicaciones, 1969, pág. 57, que se apoya en la afirmación citada de Taylor.

rrespondiente (1) sino las cifras de exención efectiva que por aplicación de la deducción de impuestos a cuenta se estudian en otro lugar de este trabajo.

Completado el conjunto de este elemento de progresividad se presenta el cuadro de la imposición sobre la renta como sigue:

En rentas mínimas la tributación es regresiva -por efecto de las cuotas de licencia no subsumidas en cuotas proporcionales- o proporcional. No existe degresividad en este campo por quedar bajo los límites de exención que suponen las reducciones en base de los impuestos degresivos.

Superada esta zona ínfima de rentas se acusa una ligera progresividad, ligera tanto por moverse en ámbitos de impuestos degresivos, como por venir amortiguada en el conjunto por una buena proporción de impuestos proporcionales.

Por encima de los mínimos efectivos de exención que antes hemos mencionado opera la progresividad del Impuesto General, que cesa, como también se estudia en el lugar adecuado, al límite de alcanzar un tipo global de tributación total del 50 por ciento, comenzando y sin interrupción, una fase de proporcionalidad.

(1) Artículo 33 del Texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto 3.358/1967, de 23 de diciembre.

Estudio de la progresividad en el Impuesto

General sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pretendemos iniciar el estudio de la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas con una visión de la evolución de las ideas que sobre la progresividad se han producido en el Derecho patrio, tanto en cuanto a las normas jurídico-positivas, como en cuanto a aquellos proyectos legislativos que no llegaron a alcanzar vigencia.

Precedente de interés es el que se produce con los Reales Decretos de 1 y 12 de enero de 1.810, que tienen, a su vez, entronque con las imposiciones establecidas por la Junta Superior del Principado de Cataluña y otras Juntas Provinciales.

Por los Reales decretos mencionados la Suprema Junta Central y Gubernativa del Reino, en nombre del Rey Fernando VII, establece dos tributos: en la primera disposición, crea la deducción o rebaja de los sueldos de los empleos civiles o militares; en la segunda, la Contribución Extraordinaria de Guerra.

Ambos tributos son progresivos, si bien difieren de modalidad. En la contribución sobre sueldos se establece una progresividad por clases que comienza con un tipo del 2 % para las retribuciones inferiores a 5.000 reales, y termina en el 33,33 % para los sueldos superiores a 120.000 reales. Exceptuando estos dos porcentajes y el del 4% aplicable a los sueldos de 5.000 a 8.000 reales, a las 17 clases restantes se les aplica una cuota fija por clase, pero no porcentual.

La Contribución Extraordinaria de Guerra era un tributo de técnica asombrosamente avanzada. Inicialmente se configura -en la Instrucción que acompaña al Real Decreto de creación del tributo- con una escala de progresividad por clases, conteniendo veintidós, e incrementándose proporcionalmente la tributación respecto a rentas superiores a la clase primera de la escala. Pero posteriormente por Decreto de 1 de abril de 1.811, se reforma la escala convirtiéndose en progresiva por tramos, teniendo un tipo inicial del 2,5 % aplicable a rentas de hasta 4.000 reales, y el final del 75 % para las que pasen de 300.000 reales al año.

Un elemento de progresividad exterior a la escala está constituido por el tratamiento de las rentas del matrimonio, considerándose que constituyen "masa única los bienes de ambos consortes", por "ser común el usufructo", pese a ser distinta la propiedad. Así dió cuenta Canga Argüelles a las Cortes en 12 de agosto de 1.811 y se dispuso por Orden de 19 de febrero de 1.812.

Fracasada la Contribución Extraordinaria de Guerra (1) se sucedieron los intentos de establecer un impuesto sobre la renta, siguiendo esta línea el proyecto presentado a las Cortes de Cádiz en el año 1.813. (2)

(1) Fué suprimida por Real Decreto de 13 de setiembre de 1.813.

(2) Por el Sr. Moreno Garino, según consta en el Diario de Sesiones, en la correspondiente a la de la noche del 12 de setiembre de dicho año.

Las cuotas que se preveían en este proyecto suponían una auténtica progresividad, si bien no llegaba ésta a alcanzar la técnica de la del Decreto de abril de 1.811. Las cuotas oscilaban entre 30 y 160 reales mensuales, reservándose esta última cantidad para quienes tuvieran "rentas o mayorazgos muy pingües", y la de 80 reales para los que sin llegar a tanto "por sus sueldos, por sus rentas o por su industria" tuvieran 1.500 ducados. La cuota de 30 reales correspondía a titulares de rentas inferiores a 1.500 ducados "pero que tengan para sostenerse con decencia".

Resulta interesante resaltar de este proyecto o proposición que no solo establece una progresividad ya conocida por la Contribución Extraordinaria de 1.810, sino que la matiza con el mínimo exento inicial, si bien este mínimo -la cantidad necesaria para "sostener con decencia"- quede en cuanto a su fijación tan abstractamente definido como las propias bases del tributo.

Ni la creación del Repartimiento por la Ley Municipal de 1.870, ni su posterior reforma de 1.918 añaden nada a la evolución de la progresividad, pese a estar tan ligado este concepto a la historia de la tributación sobre la renta, ya que se basaba en criterios de proporcionalidad.

El Impuesto de Cédulas personales creado por Real Decreto de 23 de junio de 1.874. Su vigencia, ya cedido a las Diputaciones, alcanza hasta la Ley de 19 de enero de 1.943. La progresividad

que establece este impuesto es por clases, de técnica poco desarrollada, a base de tres Tarifas cuyas cuotas oscilan entre un mínimo de 1,50 pts. y un máximo de 1.000 pts. en la regulación más moderna. También se establecía una modificación de esta progresividad mediante el recargo de soltería que oscilaba entre el 20 y el 60 % de las cuotas.

Siguiendo la línea de los precedentes que informan la evolución de la progresividad en España, hemos de destacar el que fué proyecto de Ley de Reforma del Impuesto de Cédulas personales, de fecha 21 de junio de 1.910, suscrito por el entonces Ministro de Hacienda Don Eduardo Cobián. En este proyecto se establecían tres clases de cédulas: las comunes, las graduadas y las especiales. Con las primeras se establecía un impuesto fijo de capitación, muy leve, pero en las graduadas, que al decir del propio Ministro en su discurso ante el Congreso de Diputados el día 2 de julio de 1.910, entrañaban un verdadero impuesto sobre la renta, se establece una escala de progresividad por clases, siendo la primera de 1,30 pesetas para líquidos imponibles de hasta 750 pesetas, y la última -número 29 de orden- de 2.500 pesetas para líquidos superiores a 250.000 pesetas. Se reforzaba todavía la progresividad mediante las cédulas especiales que habrían de obtener los contribuyentes que superando el límite de las 250.000 pesetas antes citado estuviere su renta constituida por los rendimientos de capitales mobiliarios. La cédula especial era igual a la graduada de clase 29 más 1 % de la cantidad en que dichas rentas del capital superasen las 250.000 pesetas.

A efectos de determinar la clase de cédu la correspondiente al contribuyente se acumulaban las rentas de ambos cónyuges en la persona del que tuviese la administración legal de los bienes, modi ficándose de este modo la progresividad.

La tributación progresiva se justificaba en la Exposición de Motivos del proyecto tanto por ser un imperativo de la igualdad tributaria, como por el restablecimiento de la mera proporcionalidad que se desequilibraba por el carácter regresivo de la imposición indirecta, es decir, que se alegaba de un lado la equidad, y de otro la teoría compensa toria especial.

Nuevo intento de establecer un impuesto personal sobre la renta con escala progresiva se produjo en 1.913 con el proyecto del Ministro Sr. Suárez Inclán. Este proyecto contenía ya una verda dera Contribución sobre la renta. La escala era de progresión por clases, con tipos que oscilaban entre el 0,10 % para rentas de 5.000 a 10.000 pesetas, hasta el 0,50 % para las comprendidas entre 200.000 y 250.000 pesetas. Las superiores a esa cifra debían tributar por la suma de la cuota correspondiente a ese límite y del resultado de aplicar el 0,60 % al resto de la base imponible.

El establecimiento de un mínimo exento de 5.000 pesetas y la acumulación de las rentas de la sociedad conyugal eran elementos también informado res de la progresividad.

Con fecha 13 de noviembre de 1.919 el en tonces Ministro de Hacienda Don Gabino Bugallal presenta otro proyecto de tributación personal, que no avanza, sino más bien al contrario, en el camino del establecimiento de una auténtica progresividad en nuestra imposición directa. Vuelve al criterio de reforma del Impuesto de Cédulas personales con una escala que oscila entre una peseta para rentas de hasta 1.000 y 1.564 para las 140.000 a 200.000 pesetas. La cédula especial gravaba rentas superiores a esa cifra con cuota fija de 2.250 , más la proporcional del 1 % sobre el exceso de 200.000 pesetas. Desaparece, pues, en este proyecto el mínimo exento que ya se incluyó en otro anterior, pero se continúa alterando la progresividad mediante la acumulación de rentas del matrimonio.

Como voto particular a este proyecto de Ley, se presentó otro por Cobián, sobre establecimiento de un impuesto global sobre la renta, en forma de patente, que serían de dos clases, una común y otra graduada, ésta de escala progresiva entre el 0,25 y el 4 %. Se modifica la progresión, tanto por consideración al origen de las rentas -ganadas-, como por acumulación en el cabeza de familia de las rentas del cónyuge, ascendientes y descendientes que convivan en el mismo domicilio.

Los proyectos presentados por Cambó en 1.921 y por Bergamín en 1.922 sobre reforma del impuesto de Cédulas personales no aportan nada nuevo en los esfuerzos de establecer una progresividad, ya que se seguían basando en una escala por clases cuyas cuotas oscilaban entre una peseta para bases de hasta 1.200 pesetas anuales, y 5.000 pesetas para

las superiores a 300.000 y sin circunstancias que merezcan un mayor detenimiento en su consideración.

El más interesante proyecto de reforma de la tributación directa, el de Calvo Sotelo en 1.926 sobre establecimiento de un Impuesto sobre Rentas y Ganancias, no es muy destacable en este lugar, puesto que no contribuye al mejor estudio de la progresividad por no contener escala ninguna. Ese fué uno de los defectos que se imputó al proyecto. Se dejaba a la Ley de Presupuestos la labor de fijación de los tipos de gravamen, tanto del tipo fijo que debía girarse en las liquidaciones parciales -proporcionales, en consecuencia- y que no debía exceder del 10 %, como de los tipos progresivos de las liquidaciones complementarias que se preveía como técnica liquidatoria del tributo. Lo cierto es que Calvo Sotelo se manifestó decidido partidario de la progresividad en el impuesto en base al principio de igualdad del sacrificio y a fin de conseguir una mayor justicia tributaria.

En el año 1.932 irrumpe en España por vez primera una Contribución sobre la Renta por obra de la Ley de 20 de diciembre, sobre Proyecto del Ministro Carner.

Pretende este impuesto personal y progresivo sobre la renta convertirse en el "coronamiento y clave de todo el sistema de la tributación directa" (1) como

(1) No resistimos a la tentación de advertir que idéntica frase se escribió en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley sobre reforma del Impuesto de Cédulas personales, presentado por el Ministro Cobián a las Cortes con fecha 21 de junio de 1.910.

reza en la Exposición de Motivos de dicha Ley.

Advertimos en la primera escala de la Contribución -la de 1.932- una progresividad global por clases, muy concorde con los criterios mantenidos en los proyectos abortados a que antes se ha hecho referencia. Los tipos son calificados en la Exposición de Motivos de la propia Ley de "muy moderados". Los elementos de la progresividad que a nuestros efectos interesan son: se establece un mínimo exento de 100.000 pesetas. Los tipos inicial y final de la escala son del 1 y del 11 %, aplicándose el primero a rentas de 100.000 a 120.000 pesetas y el último a las cantidades que excedan de un millón, con acumulación de la cantidad resultante a la cuota producida por el primer millón que se gravaba al 7,7 %.

Establece la Ley de 1.932 la acumulación de los ingresos procedentes de la sociedad conyugal en la persona del que tuviese la administración legal de los bienes de la misma.

La Ley de 14 de noviembre de 1.935 modificó la escala en el sentido de rebajar el mínimo exento que quedó establecido en las 80.000 pesetas. En cuanto a los tramos de la escala solo se alteraron en cuanto se creó un tramo inicial de las 80.000 a las 100.000 pesetas. Los tipos -también aplicados en función de progresividad global- oscilaron entre el 1 y el 11 %, pero reforzados en relación con la escala de 1.932 por la presencia del tramo inicial citado. El tratamiento del último tramo, el de rentas superiores al millón de pesetas fué el mismo que anteriormente, sin más alteración que establecer el tipo co-

respondiente al primer millón de pesetas en el 8,2 %, manteniéndose el 11 % para el exceso.

Con esta Ley se inicia un tratamiento especial para las rentas de trabajo que altera, en cuanto a ellas, la progresividad de la escala, ya que establece la deducción de su cuarta parte exista o no contrato de seguro, reforzando la tímida iniciación de este camino que podría suponer el precepto anterior de la Ley de 1.932 que consentía la deducción en concepto de primas de seguro aún sin tener contratos de tal respecto a las rentas de trabajo y en proporción de un cuarto.

Reforma más importante de la Contribución fué la acometida por Larraz en su Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1.940. De la escala que la Ley establece se dice en su Exposición de Motivos que está "dotada de fuerte sentido social" y que "la tarifa progresional no asombrará a las Haciendas extranjeras, pero supone, sin duda, una profunda innovación en España".

La innovación consistía inicialmente en cambiar el tipo de progresividad hasta entonces utilizada, trocando la progresión global por la progresión por tramos, con la que se atenúan los efectos de los saltos de escalón, fin muy importante si se tiene en cuenta la gran elevación de tipos que supuso el dotar a la escala del contenido social señalado en la Exposición de motivos.

El mínimo exento se fija en 70.000 pesetas.

El tipo inicial -para el tramo de 70.000,01 a 100.000 pesetas- pasa a ser del 7,5 %, y el final, para los excesos del millón de pesetas se sitúa en el 40 %.

Otras innovaciones que alteran el nivel de progresividad son: el establecimiento del recargo de soltería de un 30 %; la deducción en la base de pesetas 3.000 por cada hijo del contribuyente que reúne las condiciones que la propia Ley fija; y en cuanto a la acumulación de rentas de la sociedad conyugal, se establece un prorrateo de las cuotas resultantes después de tal acumulación cuando sin mediar sentencia de divorcio el régimen económico del matrimonio fuera de separación de bienes.

Otra modificación que afecta a la progresividad del impuesto personal fué llevada a cabo por la Ley de 6 de febrero de 1.943, apoyada en "el evidente beneficio que para los españoles supone la supresión del Impuesto de Cédulas personales".

La escala establecida por esta Ley parte de un mínimo exento de 60.000 pesetas y es de progresividad por tramos. El primero, de 60.000 a 100.000 pesetas, tiene un tipo de gravamen del 7,5 %, y al último, que supera el millón de pesetas, corresponde un tipo del 44 %.

En relación con las rentas de trabajo, sin perjuicio de la deducción de un cuarto de su importe "en concepto de previsión o ahorro familiar, exista o no contrato de seguro", se dispone una desgravación en función de las cuotas de la Tarifa I de

la Contribución de Utilidades correspondientes -ex
cepto para las retribuciones devengadas como Presi
dentes o Vocales de los Consejos de Administración-,
con un límite máximo de 15.000 pesetas. Continúa el
legislador, pues, una línea de diferenciación de
rentas por razón de su origen aplicando un tratamien
to más favorable a las rentas ganadas.

Apenas merece la atención de ser citada la
norma, similar a la que acabamos de mencionar, de
desgravación en razón de las cuotas de la Tarifa III
de Utilidades respecto a empresarios individuales ,
dada la carencia de técnica de tal desgravación en
un impuesto complementario sobre la renta y la poca
efectividad que alcanzó.

La Ley de Presupuestos para el año 1.949,
de 23 de diciembre de 1.948, por medio del tosco pro
cedimiento de crear un recargo del 5 % sobre las cuo
tas, altera los resultados de la aplicación de la es
cala entonces vigente, sin que merezca mayor comen
tario.

Si la década de los años treinta -año de
implantación del impuesto personal progresivo sobre
la renta- no dió frutos adecuados, la de los años
cuarenta, con sus pretensiones de dotar al tributo
de contenido social y progresivo, fracasó estrepito
samente. De ahí que en los años cincuenta se inten-
sificaran los intentos de reconstrucción de la Con-
tribución General sobre la Renta.

Señalamos en primer término entre estos
intentos el que representó el proyecto de Ley de 4

de mayo de 1.953 siendo Ministro de Hacienda Gómez de Llano.

La escala establecida en el proyecto de 1.953, también de progresividad por tramos, partía de la existencia de un mínimo exento de 125.000 pesetas y gravaba el primer tramo -de esa cifra hasta las 175.000 pesetas- al tipo del 7,5 % que hasta en tonces se aplicaba a partir de las 60.000 pesetas hasta llegar al 44 %, igual que en la legalidad vigente, para los excesos sobre el millón de pesetas. Se conservaba el recargo de soltería en el mismo porcentaje, así como la acumulación de las rentas de la sociedad conyugal, elevándose la deducción por hijos a 5.000 pesetas. Permanece también la deducción del cuarto de las rentas de trabajo personal en concepto de previsión o ahorro familiar, con el límite de 25.000 pesetas.

Es decir, que este proyecto, salvo un desplazamiento de la progresividad, no aporta nada nuevo en cuanto al concepto se refiere.

En el mes de mayo de 1.954 se redactó un anteproyecto de Ley de Bases, que no pasó de ser anteproyecto. Su escala partía de un mínimo exento de 100.000 pesetas con tipos comprendidos entre el 5 % para la porción de base comprendida entre 100.000 y 125.000 pesetas, y el 50 % para el exceso sobre - 1.500.000 pesetas. Era una escala de progresividad por tramos de una mayor dureza que la proyectada en el año 1.953. La deducción por hijos se elevaba a 7.000 pesetas y se preveía un recargo de soltería.

De la acumulación de rentas de la sociedad conyugal se exceptuaba expresamente las procedentes de bienes dotales y parafernales.

El tratamiento en rentas según su origen se hacía en virtud de las escalas desgravatorias que el proyecto de bases preveía.

Desechado este anteproyecto, fué seguido de otro articulado cuya progresividad era idéntica al anterior formulado en forma de bases.

Estudiado este anteproyecto por el Profesor Torres, introdujo en el mismo una serie de enmiendas que fueron incorporadas al proyecto y que se vertieron posteriormente a la Ley de 16 de diciembre de 1.954. La escala propuesta por el Profesor Torres oscilaba entre un tipo mínimo del 2,5% y un máximo del 33 %, que, salvo redondeos de centésimas fueron recogidos en la Ley.

Evitamos una referencia más extensa a esta Ley, así como a la de 26 de diciembre de 1.957 por haber sido desarrolladas de modo más completo en ocasiones anteriores (1).

(1) En nuestra colaboración ya citada en la Revista Economía Financiera Española, nº 3, "La progresividad en la escala de la Contribución General sobre la Renta" y en nuestra obra "Análisis Matemático de Tarifas Tributarias" ya citada, pág. 147 y siguientes.

Después de la evolución que acabamos de exponer, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, modifica la imposición personal limitándose en orden a la determinación de la progresividad del tributo a meros criterios programáticos. Así, en la parte expositiva de la Ley se lee que con la misma se trata del "reforzamiento, con signo social, del criterio de progresividad impositiva", cuestión que ha de juzgarse, no en función del mayor o menor grado de progresividad de determinados tributos, sino del que resulte del conjunto del sistema fiscal", y esto "no solo por razón de la estructura de las tarifas, sino por la generalidad en los criterios de su aplicación". Y en cuanto al planteamiento de la imposición personal sobre la renta se afirma que "responde a un deseo de prudencia y tiene un carácter eminentemente práctico, con sacrificio, en algunas ocasiones, de lo que sería la máxima pureza conceptual", dando "garantía de que la total tributación personal sobre la renta no habrá de ser revisada en sus tipos de gravamen".

Todo ello desemboca en un articulado en el que se crea un nuevo impuesto sobre la renta sin tarifa, pero ordenando al Gobierno que presente un proyecto a las Cortes teniendo en cuenta ciertas directrices, entre las que se marcan el respeto al mínimo exento y a las desgravaciones por ingresos de trabajo personal y por hijos y el establecimiento de correcciones según el estado civil del contribuyente. El cálculo de la tarifa, ordena por último la Ley, se hará refundiendo los tipos actualmente aplicados

en los impuestos a cuenta y los de la Contribución General sobre la Renta (1).

Tan ardua tarea se trata de llevar a efecto por la Ley 18/1967, de 8 de abril, de Sistematización y tarifas de los Impuestos sobre la Renta, la que, tras de hacer protestas de criterios de progresividad en su parte expositiva, deja constituida la escala de tipos de gravamen, en su artículo 2º , en la forma actualmente vigente, y sobre la que, en unión de las demás disposiciones de la Ley 41/1964, se realiza el estudio contenido en las páginas que siguen.

(1) Artículo 114 de la Ley 41/1964, de 11 de junio.

No podemos limitar el estudio de la progresividad de un tributo, y más de un tributo de naturaleza personal, al simple conocimiento de los tipos de gravamen que se contengan en su escala. Ciertamente ésta dará una buena idea inicial de la progresividad más o menos acusada del impuesto; pero otros elementos, sean internos o externos en relación con la escala, o bien consideraciones de índole económica, social, etc. del articulado de la Ley reguladora del impuesto, pueden introducir variantes de muy considerable importancia en la progresividad total resultante de la aplicación del tributo.

Desde este punto de vista dividiremos en diversos apartados el estudio de la progresividad de nuestro impuesto personal, comenzando por el de los elementos de la progresividad que podemos denominar interna.

Elementos de progresividad interna.

Tres son los elementos que vamos a considerar desde el ángulo de los que hemos llamado progresividad interna, esto es, la que podemos encontrar plasmada en la propia escala de tipos de gravamen, y en su directa aplicación a las bases liquidables. Estos elementos a considerar sucesivamente son, el mínimo exento, los tramos de la escala y el límite final de aplicación de ésta, es decir, la cuantía máxima de un último tramo.

Mínimo exento.

Uno de los elementos que tienden a producir una mayor progresividad en los Impuestos personales sobre la Renta es el denominado mínimo exento.

Podemos encontrar en las regulaciones positivas de estos impuestos dos modos de formular este mínimo: en unos casos la escala de tipos contiene en sí misma un mínimo exento que se concreta en la ausencia de tipo de gravamen para las bases comprendidas en el primer tramo de la escala; en otros casos, calculada la escala con un tipo inicial aplicable desde la primera unidad, resulta efectivamente un mínimo exento bien por disposición expresa de la ley, bien por el juego de determinadas deducciones legalmente establecidas.

Tradicionalmente, desde el nacimiento en España de la Contribución General sobre la Renta, ha venido manifestándose la discriminación cuantitativa a favor de las rentas mínimas que supone la existencia de un mínimo de exención. Veamos cómo se han ido sucediendo las escalas, desde el punto de vista que ahora contemplamos, a través de la historia de este impuesto.

La Ley de 29 de diciembre de 1932, creadora del tributo, establece un mínimo exento de

100.000 pesetas, que el proyecto de Ley de 27 de febrero de 1934 intenta rebajar a las setenta mil, pretendiendo el proyecto de 9 de octubre del mismo año fijarlo en las sesenta mil pesetas. La Ley de 14 de noviembre de 1935, con vigencia a partir de 1º de enero de 1936, lo sitúa en las ochenta mil pesetas. La Ley de Reforma Tributaria de Larraz, de 16 de diciembre de 1940, comienza aquella escala "vigorosa dotada de fuerte sentido social", de que nos habla en su Exposición de Motivos, con un mínimo exento de setenta mil pesetas, que es rebajado a las sesenta mil pesetas por Ley de 6 de febrero de 1943. La Ley de 16 de diciembre de 1954, modificadora de la Contribución con el texto que, con variaciones parciales, extiende su vigencia hasta fin del año 1966, sitúa nuevamente el mínimo exento de cien mil pesetas.

Es decir, toda nuestra legislación del Impuesto personal ha partido siempre de la concesión del denominado mínimo exento que, en su cuantía absoluta, ha venido oscilando entre las sesenta y las cien mil pesetas. Ciértamente que el valor relativo de estas cifras ha tenido muy sensibles modificaciones desde el año 1932 hasta nuestros días, por lo que el mantenimiento de estos límites en cuantías nunca superiores a la inicial supone una extensión del tributo en los niveles inferiores en inversa proporción a la disminución del valor de la moneda.

Actualmente se ha planteado la problemática del mínimo exento en la regulación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con renovado vigor. Las palabras de la Exposición de Motivos del que fué proyecto de Ley estableciendo el impuesto sobre rentas y ganancias, de Calvo Sotelo, recobran en estos momentos todo su valor: "Una de las cuestiones más arduas que plantea el impuesto sobre la renta es la relativa al mínimo de exención".

La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, que estructura el Impuesto sobre la Renta sin acometer la labor de confeccionar su escala de gravamen, sienta solamente unas directrices para el posterior proyecto de Ley que había de establecer la tarifa del Impuesto. Esta, dice la citada Ley en su artículo 114, "será aprobada mediante Ley votada en Cortes para lo cual el Gobierno presentará el oportuno proyecto, en el que se tendrán en cuenta las siguientes directrices: 1º Se respetará el mínimo exento...". Es decir, la Ley de Reforma obligó al Gobierno, no solamente a presentar un proyecto de Ley con las tarifas del Impuesto, sino también a respetar el anterior mínimo exento en el mismo.

Hemos visto que la legislación vigente al redactarse la Ley de 1964, mantenía un límite de exención de cien mil pesetas. Para comparar tal situación con la planteada por la Ley actual

mente vigente en relación con la escala de este tributo habremos de estudiar las características de la citada situación previa.

La Contribución General sobre la Renta se configuró desde su creación hasta su sustitución por el nuevo Impuesto, como un tributo complementario, esto es, recaía sobre bases o rentas que habían sido previamente gravadas por otros impuestos directos de productos. Solamente, en términos generales, después de haberse gravado las rentas parciales por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el de Rentas del Capital, la Contribución Rústica, Urbana, etc. pasaban a gravarse por la Contribución sobre la Renta. De ahí que el mínimo de exención de esta Contribución no operaba de modo absoluto, sino en relación con los demás impuestos directos de carácter previo. Las rentas de la propiedad urbana, por ejemplo, gozaban, como todas, del mínimo exento en Renta, pero las cien mil pesetas iniciales habían sido gravadas anteriormente por la Contribución Territorial Urbana. Solamente cuando el Impuesto previo tenía, a su vez, un mínimo exento podíamos hablar de exención cuantitativa absoluta. Tal era el caso de las rentas de trabajo personal -prescindimos en este momento del tratamiento que les otorgaba el número 9 del artículo 7º de la Ley de 16 de diciembre de 1954, modificado por el artículo 27 de la Ley 45/1960, de 20 de julio-, en que la exención inicial del Impuesto sobre los Renta

dimientos del Trabajo Personal quedaba contenida en la de la Renta. Así el perceptor de solo sesenta mil pesetas de trabajo personal quedaba libre totalmente de gravamen tanto por el Impuesto de Trabajo Personal, como por Renta. Aún en este caso hemos de pensar en la tributación de los profesionales y artistas, sujetos a una Cuota fija, devengada por el mero ejercicio de la actividad profesional o artística, y que, en consecuencia, pesa sobre el sujeto pasivo aún en caso de percibir rendimientos exiguos.

Deducimos de lo expuesto anteriormente que la exención cuantitativa reconocida en la legislación anterior en la Contribución General sobre la Renta era operativa exclusivamente con referencia a tal Contribución personal, pero no respecto al sistema de imposición directa sobre la renta, pues en general las rentas inferiores a las cien mil pesetas también soportaban una determinada carga tributaria.

A la luz del razonamiento anterior creemos estar en condiciones de enjuiciar la situación planteada por la nueva legislación del impuesto personal.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aún con tantas coincidencias con la anterior Contribución general sobre la Renta, difiere esencialmente de ella. El antiguo tributo com-

plementario pasa a ser un impuesto principal. Ya no se superpone sobre rentas previamente gravadas.

Ahora incide, ciertamente, sobre rendimientos también gravados por impuestos directos, pero éstos adquieren distinto carácter: los impuestos de productos son actualmente impuesto "a cuenta" (1) del General sobre la Renta, y tienen la consideración de medio de hacer efectivo el gravamen del Impuesto personal. Consecuencia de esta nueva configuración del sistema de imposición directa sobre la Renta es la deducción de los impuestos "a cuenta" de la cuota resultante por aplicación de la escala de tipos del Impuesto (2). Esto ocurre de tal manera que solamente cuando el tipo medio efectivo resultante de la aplicación de la escala supere a los de los impuestos a cuenta, se dará una cuota auténticamente progresiva por el impuesto personal, y solo cuando se produzca esta circunstancia estaremos en condiciones de comparar los resultados de este Impuesto nuevo con los de la vieja Contribución. Es decir: la suma de los antiguos impuestos de producto más la cuota de la Contribución sobre la Renta es lo que realmente hay

(1) Artículos 2º y 110.2 a) de la Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario.

(2) Artículos 118.1 de la Ley 41/1964 y 14 de la Ley 18/1967 de 8 de abril, de Sistematización y tarifas de los Impuestos sobre la Renta. Actualmente, artículo 40 del Texto refundido del Impuesto General.

que comparar con el resultado de aplicar la escala de tipos del nuevo Impuesto. Recoge esta idea perfectamente la Exposición de Motivos de la Ley de Sistematización y tarifas de los Impuestos sobre la Renta al decir que "así como hasta ahora la carga fiscal venía determinada por la suma de las cuotas de diversos impuestos directos y de la Contribución General sobre la Renta, hoy la incidencia total de la fiscalidad sobre la renta resultará de la Tarifa del Impuesto General". Claro está que , como también afirma dicha Exposición de Motivos "este mecanismo exige que los tipos impositivos de la escala del Impuesto General sean más elevados que los de la anterior Contribución general sobre la Renta".

A efectos comparativos solo podremos parangonar la cuota líquida del Impuesto General, esto es, la resultante de deducir los impuestos "a cuenta" de la cuota producida por la escala, con la cuota de la antigua Contribución.

No olvidemos por otra parte, que el sistema actual no es sino un paso hacia la instauración del impuesto único sobre la renta. La Exposición de Motivos de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 ya nos advertía la "configuración, con carácter transitorio, como ingresos a cuenta" de los impuestos de producto, Por su parte, la Ley de Sistematización y tarifas de abril de 1967, contiene en su artículo 3º autorización al Gobierno

para reducir gradualmente los tipos de gravamen de los impuestos a cuenta, lo que, al decir de la parte expositiva de dicha Ley, "supondrá un paso para la total integración de la imposición sobre la renta en un impuesto único general".

Conseguido el paso último hacia la unificación aludida, los impuestos a cuenta deberán ser realmente "a cuenta", por lo que deben perder el carácter de mínimos que tienen provisionalmente. Llegado este caso habríamos de tomar como término de comparación únicamente la cuota resultante por aplicación de la tarifa del Impuesto, ya que, de superar ésta a la suma de impuestos a cuenta, éstos habrían de ser devueltos.

Sentadas todas las premisas anteriores, estamos en condiciones de adentrarnos en la consideración del alcance real de la exención cuantitativa inicial, y su verdadera significación.

Desde el punto de vista formal, y en relación con el mínimo exento que estudiamos, podemos ver que la nueva tarifa del Impuesto no sigue el sistema que venía siendo tradicional en las anteriores escalas de la vieja Contribución, en las que el primer tramo carecía de tipo de gravamen, sino que adopta el segundo de los sistemas a que al principio de este apartado hacíamos mención. En efecto, la escala vigente señala tipo de gravamen para el primer tramo, si bien la cuantía total de éste, así como la del segundo, y aún la del tercero si se trata de rentas

exclusivamente de trabajo personal, quedarán exentas de gravamen cuando la base liquidable no supere los límites del mínimo exento. En contra del criterio de la anterior legislación, cuando la base supere tales mínimos serán de aplicación los tipos iniciales, ya que éstos nunca coinciden con cero.

Por otra parte, vemos introducida en la nueva legislación por vez primera una diversidad de mínimos de exención. El normal es de doscientas mil pesetas, y tiene carácter general. Pero caso de tratarse de rentas de trabajo personal exclusivamente, como se acaba de indicar, o de rentas de trabajo más el rendimiento del Patrimonio Familiar Mobiliario o Agrícola, el mencionado mínimo queda fijado en la cifra de trescientas mil pesetas.

Pero pese a los límites de exención señalados en el párrafo anterior, es necesario investigar la efectividad de los mismos para obtener conclusiones completas en relación con ellos. A tales efectos, con carácter general y partiendo de rentas puras de un solo origen, e identificando tal origen con cada uno de los conceptos gravados por los Impuestos a cuenta, podemos realizar las siguientes observaciones:

a) Rentas procedentes de la propiedad rústica y explotaciones agrícolas. Estas rentas están gravadas con el tipo del 17,5 por ciento (1) ,

(1) Artículo 55 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, aprobado por Decreto número 2.230/1966, de 23 de julio.

sin que obste el razonamiento que hacemos la existencia de otra cuota fija, puesto que éste es deducible de la primera (1). Puesto que la cuota proporcional será deducible de la que resulte de aplicar la tarifa del Impuesto personal (2), solamente cuando esta última supere la cuantía de aquélla se producirá un efectivo gravamen por el Impuesto sobre la Renta, es decir, con independencia del percibido por el Impuesto a cuenta. De este modo el límite de base imponible por el Impuesto personal cuyo tipo medio efectivo no exceda del 17,5 por ciento -caso de rentas puras agrícolas, insistimos- quedará exenta de gravamen real por aplicación de la nueva tarifa impositiva.

Operando en cifras redondeadas en centésimas, puesto que un cálculo con milésimas ni desvirtuaría, ni reforzaría las conclusiones obtenidas, resulta que tal porcentaje de gravamen efectivo, o tipo global, se alcanza con bases de 260.000 pesetas. A esta base liquidable le corresponde por aplicación de la escala una cuota de 45.560 pesetas, esto es, que al deducir las 45.560 pesetas liquidadas por el Impuesto a cuenta, resulta una cuota líquida negativa. Es decir, con base liquidable de 260.000 pesetas, al coincidir los tipos medios efectivos de Renta y de Rústica, se llega al límite realmente exento para rentas puras agrícolas.

(1) A tenor de lo dispuesto en el artículo 56.1 del texto citado en la nota anterior.

(2) Artículo 118 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario; artículo 14 de la Ley de Sistematización y Tarifas de los Impuestos sobre la Renta.

b) Rentas de la propiedad urbana. Con razonamiento idéntico al seguido anteriormente, afirmamos que solamente al superar el porcentaje del 15 por ciento como gravamen efectivo medio por aplicación de la escala de Renta, se produce verdadera carga tributaria por el Impuesto personal, ya que dicho tipo es el que rige para las liquidaciones por la Contribución Urbana (1).

Ahora bien, como el 15 por ciento en el Impuesto sobre la Renta corresponde a bases de hasta 100.000 pesetas, y esa base queda exenta por imperativo legal, solamente al exceder la cifra de 200.000 pesetas, importe del mínimo exento, se produce gravamen efectivo por Renta para esta clase de rentas.

Prescindimos del régimen transitorio de esta Contribución, regulado en los artículos 34 y siguientes del Texto Refundido, ya que del mismo podríamos obtener similares conclusiones, salvo en cuantía absoluta de cifras, dada la diferencia de tipo a aplicar.

c) Rentas procedentes del trabajo personal. Ciertamente que la cifra a obtener en este apartado será de más dudosa exactitud que las anteriores. En efecto, pese a que la norma general es la

(1) Artículo 28 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, aprobado por Decreto 1.251/1966, de 12 de mayo y Decreto 2.141/1968, de 27 de julio.

aplicación del tipo del 14 por ciento en este Impuesto (1), no podemos olvidar la existencia de otros, como el 10 y el 20 por ciento. Prescindimos de los tipos bonificados porque ya la Ley General Tributaria en su artículo 57, corrige la distorsión que habría de producir la deducción de los mismos sustituyéndola por la de las cuotas íntegras o no bonificadas.

Aún contando con la realidad de diversos tipos de gravamen tomamos para nuestro cálculo el normal del 14 por ciento, no solamente por ser el de aplicación a mayor número de contribuyentes, sino también por ser el que, en absoluto, produce la mayor recaudación por este Impuesto. La existencia de reducciones que afectan a la base liquidable, produciendo diferencias entre ésta y la imponible, no afectan al cálculo, puesto que la propia Ley de Reforma del Sistema Tributario, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria, y la Sistematización y tarifas, salen al paso de tales diferencias (2), al regular la deducción de las cuotas de los impuestos a cuenta de la del personal.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones calculamos de la misma manera que hicimos para las rentas de origen agrícola o urbano la cuantía del límite a partir del cual el tipo global, o

(1) Artículo 30, 52 y 74 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal aprobado por Decreto 512/1967, de 2 de marzo.

(2) Confróntese los artículos 118.2 de L.R.S.T., 57 de L.G.T. y 14 de la L. de Sistematización y tarifas de los Impuestos sobre la Renta.

medio efectivo de gravamen, por aplicación de la escala del Impuesto sobre la Renta sobrepasa al tipo citado del 14 por ciento. Pero hay que añadir, además, una circunstancia específica de la tributación de estas rentas ganadas: el legislador, a fin de homogeneizar tales rentas con las fundadas, establece (1) una desgravación en función de las rentas de trabajo personal, que gira sobre el 25 por ciento de la porción de la base imponible que corresponde a tales rentas que no supere las 500.000 pesetas, y, además del 20 por ciento del exceso, con el límite máximo desgravable de 325.000 pesetas.

Contando con esta desgravación el resultado que nos arroja el cálculo que venimos haciendo es de una base de 350.770 pesetas -recordamos el redondeo ya anunciado anteriormente-, que produce una cuota que resultará negativa, según se expone a continuación: la aplicación de la tarifa de Renta a la base mencionada proporciona una cuota íntegra de 65.477,1 pesetas. Procede la desgravación del 25 por ciento de la base imponible, es decir, 87.692,5 pesetas. Esta desgravación se deberá realizar al tipo medio efectivo de gravamen, es decir, al 18,66 por ciento que corresponde a las cifras dadas. La desgravación supone, pues, la cantidad de 16.361,42 pesetas, que deducidas de la cuota íntegra antes dicha arroja una diferencia, o cuota líquida, de 49.115,48 pesetas. Procede de-

(1) Artículo 8º 1 de la Ley de Sistematización y tarifas.

ducir de esta cantidad el 14 por ciento de la base total, lo que equivale a 49.107 pesetas, con lo que se obtiene una cuota negativa como anunciábamos antes. Es decir, es con la citada base de 350.770 pesetas -dejando a salvo el redondeo de que ya se habló- el tipo global, después de desgravar, es del 14 por ciento, igual al de la aplicación en el impuesto a cuenta correspondiente.

d) Rentas procedentes del capital. Comprendemos en este grupo todas aquellas rentas o ingresos que han sido previamente gravados por el Impuesto sobre las Rentas del Capital como impuesto a cuenta.

También para en esta clase de rentas produce variedad de tipos de gravamen. El normal, de aplicación a la mayoría de los casos, es, desde la reforma del impuesto por Ley de 1964, el 15 por ciento. Prescindimos de los demás tipos por los mismos motivos que antes mencionábamos en cuanto al Impuesto de Trabajo Personal. La falta de estadísticas adecuadas obliga a despreciar estos casos diversos del general, ya que no podemos cifrarlos cuantitativamente, sea de modo absoluto, sea relativo.

Un cálculo del mismo tipo que el que venimos desarrollando para los demás conceptos, nos arroja el siguiente resultado: la base imponible que produce un tipo global por aplicación de la es

cala de Renta igual al normal del Impuesto sobre las Rentas del Capital, es la de 100.000 pesetas. Sin embargo, como a pesar de corresponder a las primeras cien mil pesetas en la escala un tipo del 15 por ciento, éstas han de quedar sin gravamen por imperativo del precepto ya mencionado que impone un mínimo de exención del doble de esa cifra, será el Impuesto a cuenta en este caso el único exigible, resultando para las rentas puras de este origen una exención cuantitativa efectiva de 200.000 pesetas, no ya por mecánica imperativa, como en los demás conceptos hemos visto, sino por disposición legal.

e) Rentas procedentes de negocios comerciales e industriales. Estas rentas ofrecen simplicidad en el cálculo que nos hemos propuesto. Se produce en el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, Cuota de Beneficios, el mismo fenómeno a que antes aludíamos en cuanto a Trabajo Personal, esto es, la diferenciación cuantitativa entre base imponible y liquidable. El mismo tratamiento allí considerado es aplicable en este caso, dejando a salvo la diferencia de que aquí no existe desgravación como la que allí veíamos. De esta forma lo único a considerar es el tipo del impuesto, que es el 20 por ciento. La base límite a partir de la cual se sobrepasa el gravamen medio del impuesto a cuenta correspondiente, es de 460.000 pesetas. La cuota que corresponde por aplicación de la escala a esta cantidad es de

92.040 pesetas, que excede de la cifra que representa el impuesto a cuenta por liquidación al tipo del 20 por ciento sobre la base. Con esas cantidades vemos que el tipo global de Renta coincide con el del Impuesto Industrial, lo que supone la exención por el Impuesto personal de la citada base de 460.000 pesetas.

Los límites efectivos de exención de gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas quedan ampliados por la presencia del Patrimonio Familiar Mobiliario o Agrícola, elemento de renta que queda excluido de la base liquidable, ya que se dan de baja sus rendimientos de la imponible. Por otra parte, el rendimiento de ese Patrimonio no se computa a efectos del cálculo de los mínimos de exención de 200.000 y 300.000 pesetas antes consignado.

Así, a las cifras señaladas en cada uno de los apartados anteriores, habría que aumentar, en su caso, el rendimiento del Patrimonio Familiar, supuesta la concurrencia de los requisitos necesarios para beneficiarse de la baja de dicho patrimonio.

Pero prescindiendo del rendimiento que acabamos de referirnos, podemos establecer el siguiente cuadro de mínimos exentos efectivos en el Impuesto

to sobre la Renta de las personas físicas, para diversas clases de rentas puras, según su origen:

<u>Rentas procedente de:</u>	<u>Mínimo exento efectivo:</u>
Propiedad o explotación rústica	260.000 pesetas
Propiedad urbana	200.000 "
Trabajo personal	350.770 "
Rentas de Capital	200.000 "
Negocios comerciales o industriales	460.000 "

Hasta ahora hemos examinado las cantidades que efectivamente resultan exentas en cuanto a la cuota líquida del impuesto progresivo sobre la renta, teniendo que satisfacer únicamente el impuesto de producto a cuenta que corresponda, pero considerando cada uno de los conceptos fuentes de rentas de modo aislado. Nos obliga a tratar las rentas diferenciadas según su origen, la circunstancia de la diversidad de tipos de gravamen entre los distintos impuestos a cuenta, ya que no se ha llegado a la uniformidad prevista para el futuro (1). Una vez producida ésta podrá ser calculado con mayor exactitud el mínimo de exención efectiva.

Pero la realidad de los hechos económicos rara vez presenta contribuyentes con rentas ex

(1) V. artículo 3º de la Ley 18/1967, de 8 de abril.

clusivamente procedentes de un solo origen, por lo que, pese a la diversidad acusada, será conveniente y posible, sin duda, reducir a unidad el cálculo de los mínimos reales de exención. Una estadística de elevado perfeccionamiento nos daría la clave para unificar el cálculo, como afirmamos que puede hacerse. Pero la falta de ese instrumento estadístico ha de ser suplido con los elementos que poseemos. La última estadística de la Dirección General de Impuestos Directos a los efectos de la Contribución General sobre la Renta, aún con sus deficiencias derivadas de la falta de casuismo, puede arrojar resultados inicialmente suficientes, de los que pueden obtenerse conclusiones claras, que, si bien no serán absolutamente exactas cuantitativamente, si son relativamente concluyentes.

De tales estadísticas, confirmadas en lo posible con las de otras fuentes (1), hemos podido deducir que el tipo medio real de gravamen por Impuestos a cuenta es del 16 por ciento para la totalidad de las bases liquidables gravadas por dichos impuestos. Por otra parte hemos podido calcular con suficiente certeza, que las bases procedentes de rentas de trabajo personal en las totales de la Contribución sobre la Renta, representan un 20,9 por ciento.

(1) Hemos consultado a estos efectos los datos estadísticos consignados en Tamames, R. "Estructura Económica de España", y en "Contabilidad Nacional de España".

Realizados cálculos similares a los precedentemente hechos con rentas puras de un solo origen, obtenemos las siguientes cifras referidas a rentas de composición media en España: con base imponible total de 215.200 pesetas, la cuota bruta por el Impuesto general sobre la Renta de las personas físicas será de 36.331,20 pesetas, produciendo, por lo tanto, un tipo medio efectivo, o tipo global, del 16,88 por ciento.

Si utilizado el dato antes mencionado, calculamos que de ese total corresponde a renta de trabajo personal el 20,9 por ciento, serán imputables a este concepto 44.971,80 pesetas. La desgravación autorizada por Ley 18/1967 será igual al tipo medio efectivo de gravamen -el 16,88 por ciento- aplicado al 25 por ciento de dichas 44.971,80 pesetas, lo que supone 1.897,80 pesetas. La diferencia resultante es de 34.433,40 pesetas, cantidad igual, prescindiendo del error de redondeo en base que en nuestros cálculos hemos hecho, al importe del 16 por ciento de la base total, es decir, a la cifra a deducir por impuesto a cuenta.

Deducimos del razonamiento desarrollado en los párrafos anteriores que, considerada la composición media de las rentas en España, y por aplicación normal de nuestro sistema de tributación directa, la cifra media de exención por el Impuesto general sobre la renta de las personas físicas es de 215.200 pesetas, que quedarán gravadas única

mente por los impuestos de producto que tienen la consideración de "a cuenta" del tributo personal de referencia.

Del anterior examen a que hemos sometido el mínimo exento del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas, y su comparación con la legislación anterior, resultan las siguientes conclusiones:

1.^a De la redacción de la Ley resulta la existencia de un mínimo exento de 200.000 pesetas en general, pero que para las rentas de trabajo personal, se eleva a las 300.000 pesetas. Siendo el mínimo exento anterior el de 100.000 pesetas en general, que resultaba de 200.000 para las rentas de trabajo personal por aplicación de la deducción prevista en el número 9 del artículo 7º de la Ley de 1954, es evidente que la nueva legislación aumenta el mínimo anterior.

2.^a El tenor literal aludido en la conclusión anterior resulta inoperante en todos los casos, salvo en el de rentas procedentes exclusivamente de la propiedad urbana o del capital, y gravadas por el impuesto de producto respectivo al tipo del 15 por ciento, ya que siempre es superado el mínimo legal de exención por el mínimo real exento.

3.^a Supuesto el cumplimiento del artículo 114 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario ,

que ordenó que la nueva tarifa se calculase refundiendo los tipos de los impuestos a cuenta y los de la Contribución sobre la Renta, y dado que las rentas inferiores a los mínimos exentos solamente soportan, ahora como antes, los impuestos de producto, concluiremos afirmando que teóricamente , con las diferencias de aplicación práctica que pudieran producirse en casos concretos, la presión tributaria por imposición directa sobre la renta de las personas físicas es igual con el nuevo sistema tributario que con el anterior, salvo en las rentas que superando el antiguo mínimo no alcancen a sobrepasar el mínimo efectivo calculado según hemos hecho anteriormente. En efecto las rentas productoras de bases liquidables superiores a cien mil pesetas -y doscientas mil para las de trabajo personal exclusivamente- en la legislación anterior habían de soportar la carga del impuesto de producto que por su naturaleza les correspondiese, más la escala progresiva de la Contribución sobre la Renta, en tanto que ahora, si están bajo el mínimo de exención legal solo deberán soportar, por imperativo de la Ley, los impuestos a cuenta que correspondan, y estando bajo los límites efectivos de exención soportan igualmente la imposición a cuenta como única, por los motivos de técnica tributaria que han dado lugar a todas las consideraciones que hemos expuesto a lo largo de este apartado. Con ello afirmamos que se ha producido con la nueva técnica del impuesto personal una discriminación a favor de las rentas comprendidas entre los límites

exentos de la antigua legalidad y la vigente. Todo ello a la luz de la escala de gravamen considerada en su mínimo exento y con independencia de otros factores de progresividad a que seguidamente nos vamos a referir.

Tramos de la escala progresiva.

Otro de los elementos de progresividad de la escala de tipos de gravamen del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que, según el plan trazado, vamos a examinar, es la extensión de los tramos que componen tal escala.

La escala de progresividad global presenta inconvenientes esenciales que solamente han sido paliados, en las ocasiones en que este tipo de progresividad ha sido empleado, por medio del artificio de aplicar el tipo inferior a un escalón superior, cuando la base total no excediera de determinados límites; la escala de progresividad por tramos elimina estos inconvenientes. En todo caso existe otro elemento de distorsión en la progresividad, que la denominada por tramos no acierta a resolver. Se trata de la diversa presión tributaria a comienzos y a finales de cada uno de los tramos. El incremento del tipo global no es homogéneo para cada unidad de base imponible, al comenzar el tramo, al terminar éste, o justo al saltar de tramo. Este inconveniente solamente se ve eliminado en absoluto con el empleo de fórmulas matemáticas en vez de escalas. Ciertamente que la aplicación de fórmulas a la progresividad, fórmulas que normalmente son ecuaciones de segundo grado, y aún potenciales o exponenciales, dificultaría la aplicación del impuesto por personas no iniciadas en matemáticas, por lo que su uso ha sido rechazado en la práctica.

Pero lo importante es observar que la fórmula ecuacional, con progresividad contínua, lo único que hace es considerar incrementos infinitesimales de la base, esto es, tendiendo a cero los tramos de la base de la escala. Cuando abandonamos este criterio de reducción no podemos olvidar la consecuencia extraída de que mayor perfección se obtiene con mayor reducción de tramos. Pero, en definitiva, la reducción cuantitativa absoluta del tramo no ha de ser la meta a alcanzar al confeccionar una escala progresiva, sino que será preciso dotar de contenido tal reducción haciéndola de modo relativo, esto es, en proporción adecuada a la cuantía absoluta de tales bases.

Queremos decir con lo anteriormente ex-puesto que, a fin de hacer un tratamiento indiscriminado de todas las rentas, y puesto que la progresividad contínua no es factible, habrá que acudir al expediente de reducir los tramos en cuantía absoluta, pero de tal manera que no resulten los primeros y los últimos iguales, sino proporcionales en sus incrementos a las bases totales alcanzadas.

Es interesante observar cómo han res-pondido las escalas que a través de la historia de nuestra tributación personal se han aplicado, a este principio que formulamos. De momento limitamos la comparación a las escalas aplicadas hasta la re-forma de 1957, ya que tienen entre ellas de homogé-neo un límite exento de cuantía más o menos simi-lar, según se puso de manifiesto en el lugar adecua-

do de este trabajo, y un tramo final que termina en el millón de pesetas, puesto que a partir de este momento se rompe en todas ellas la progresi vidad, sustituyéndose por la proporcionalidad.

Las dos escalas primeramente aplicadas -leyes de 1932 y 1935-, que partían de mínimos exen tos de cien mil y ochenta mil pesetas respectivamente, comenzaban con un escalón de veinte mil pesetas, lo que, en proporción a la porción final no gravada representa el 20 y el 25 por ciento respec tivamente. En ambas escalas el último escalón o tramo era de 250.000 pesetas, representando esta cifra el 33,33 por ciento de la total base conteni da al final del tramo anterior.

Las escalas de las leyes de 1940 y 1943, ya de progresividad por tramos, aplicando crite rios ampliamente más duros que las anteriores, con tenían un primer tramo sobre el mínimo exento de treinta y cuarenta mil pesetas, lo que suponía un 42,85 y un 66,66 por ciento, respectivamente, sobre el tramo exento. Finalizaban ambas escalas con tramo que doblaba el anterior, esto es, del cien por cien.

Vemos que el incremento relativo por tra mo inicial en la escala de 1935 se ve afectado al final de la escala en la proporción 1:1,3, en tan to que en la escala de 1943 dicha proporción es 1:1,5.

Cambia de criterios la Ley de 1954, comenzando el gravamen con un tramo que supone el 25 por ciento del exento, llegando al final con un tramo que no es más que el 11,11 por ciento de la base total anterior. Pero es de destacar la distorsión producida en esa escala, puesto que tras mantener cuatro tramos de veinticinco mil pesetas, y dos siguientes de cincuenta mil, se estabiliza en tramos de cien mil pesetas, en número de siete. Esta falta de unidad de criterio en la división de los tramos produce que, si bien hemos visto descender la relación de incrementos de tramos, que al final es de 1:0,44, hacia la mitad, en el tramo séptimo, se alcanza un incremento total del 33,33 por ciento, lo que supone una relación 1:1,33 ; es decir , en tramo de 400.000 pesetas, la misma relación que vimos alcanzar en tramo de un millón en la escala de 1935.

La Ley de 26 de diciembre de 1957 amplía la escala de 1954, introduciendo mayores distorsiones, dada la falta de rigor que en otra ocasión hemos acusado (1). Así, comenzando como antes el incremento de tramo inicial con el 25 por ciento, y tras de pasar por el mismo 33,33 por ciento en las cuatrocientas mil pesetas, y bajar al 11,11 en el millón, alcanza el 100 por ciento a los dos millones para bajar el 20 por ciento en el último tramo. Renunciamos a establecer la relación de estos incrementos iniciales y finales por lo poco significativo de la misma, en escala -la de 1957- que no duda-

(1) En nuestro trabajo "La progresividad en la escala de la Contribución General sobre la Renta". Economía Financiera Española, nº 3, diciembre 1964.

mos en calificar como la menos técnica de cuantas ha tenido nuestra tributación personal.

Frente a los criterios que hemos visto mantenidos más o menos constantemente en las escalas examinadas, la Ley 18/1967, de 8 de abril, de Sistematización y tarifas de los Impuestos sobre la Renta, establece una escala que mantiene once tramos de igual cuantía, sin modificación alguna hasta la base total de 1.100.000 pesetas. El segundo tramo supone un incremento sobre el primero del cien por cien. Solamente los dos últimos tramos amplían el incremento no siendo más que en 23,07 por cien al final. Vemos, pues, el carácter regresivo de la relación de incrementos, que es de 1:0,23.

Como conclusión de las observaciones expuestas afirmamos que la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas adolece de uno de los defectos que tuvo la parte de escala ampliada por la Ley de 1957, esto es, monotonía en los tramos, lo cual produce el efecto de discriminación en perjuicio de las rentas más bajas. Un incremento de cien mil pesetas en base de un millón, o de trescientas mil en base de un millón trescientas mil pesetas, es de mucha menor significación que el incremento del cien por cien impuesto al tramo que se grava al 18,2 por cien. Acortar este tramo supondría conseguir para las primeras veinticinco mil pesetas, un tipo inferior al citado. Parece, por otra parte,

excesiva la atomización de los últimos tramos, en los que las cien mil pesetas, representan poco en un aspecto relativo, muchos más cuanto que la progresividad se rompe tan pronto en esta escala, que no alcanza a bases superiores al millón seiscientas mil pesetas.

Estimamos que la discriminación relativa a las rentas inferiores, con perjuicio de las mismas, quiebra los criterios de la progresividad del impuesto.

Ultimo tramo de la escala; finalización de

la progresividad en los tipos.

Por razones obvias la progresividad en los tipos de una escala tributaria ha de detenerse en un punto determinado. Pasados ciertos límites la progresividad impositiva se convertirá en una confiscación, e incluso agotaría la fuente pasando, en impuestos sobre la renta, a ser un verdadero tributo sobre el patrimonio. De ahí que en cualquier escala se llegue a un límite en el que la progresividad de sus tipos quiebra, dejando paso a una proporcionalidad que, en cuanto aparece influenciada por la progresividad anterior, proporciona resultados degresivos. El señalamiento del punto de quiebra citado, allí donde finaliza el último tramo progresivo, es de la máxima importancia para la eficacia de la política fiscal a seguir con la tarifa del impuesto, debiendo venir determinado por consideraciones económicas y aún sociales.

El criterio que nuestra legislación anterior incorpora a las sucesivas escalas del Impuesto personal, en cuanto al tramo final se refiere, es hasta el año 1957 siempre igual. A partir de bases de un millón de pesetas se rompe la progresividad representando esa cifra el punto final del último tramo de la escala. A continuación se aplica un tipo proporcional sobre las cantidades que excedan de dicho límite.

Pero la ley de 26 de diciembre de 1957 aumenta la progresividad de la escala de 1954 en-

tonces vigentes, hasta el tramo que comprende incluso los seis millones de pesetas. "Con ello -dice el Preámbulo de dicha Ley- se aumenta la carga fiscal de aquellos españoles que disfrutaban de un excepcional bienestar económico y que en lógica consecuencia deben contribuir en mayor grado a los gastos generales del país" : La redistribución de rentas -concepto tan reiterado en las exposiciones de motivos de nuestra legislación fiscal, como ausente del articulado de la misma- se alega también en el Preámbulo de dicha Ley de 1957.

En esta situación legal respecto a la materia que ahora tratamos, se llega a la Ley de Sistematización y tarifas de 1968 que, en cumplimiento del mandato de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, establece nueva escala para el Impuesto personal. El último tramo a que alcanzan los tipos progresivos finaliza en la cifra de 1.600.000 pesetas.

La evolución, pues, en cuanto al tramo final de la escala se refiere, ha sido bien simple: hasta 1954 el millón de pesetas marca el fin de la progresividad pura en la tributación de la renta de las personas físicas, por Ley de 1957 sube esta cifra a los seis millones, y baja en el año actual nuevamente a la cantidad de 1.600.000 pesetas.

Consideramos oportunas unas consideraciones de tipo comparativo entre tales límites.

En el año 1954 una renta de un millón de pesetas anuales era cifra importante suponiendo, por lo tanto un límite relativamente alto. Más alto era, en un orden relativo, ese límite en años anteriores en los que las escalas vigentes también lo establecían. Rentas superiores a esa cantidad límite eran poco frecuentes; de ahí que el legislador no considerase necesario agravar su tributación continuando la elevación progresiva de los tipos.

Pero en 1957, según hemos visto, se amplía considerablemente el límite de referencia. El legislador, en ese año, a los tres de vigencia de la escala anterior, vió como ésta se quedaba corta. Existían ya, por motivos económicos, sean de mayor desarrollo, sean de creciente inflación, fortunas y actividades capaces de producir rentas superiores al millón de pesetas en número suficiente para justificar esa desviación tan importante del límite.

Ahora, en 1971, cuando las cifras tienen significación bien distinta que años atrás, la progresividad acorta sencillamente. La diferencia entre los seis millones anteriores y el millón seiscientas mil pesetas actuales, no puede ser estimada por la mera comparación de cifras sino que habría que ponderarla en función de valoraciones monetarias de niveles de desarrollo, e incluso de curvas de distribución de rentas.

Pero no solamente deben influir en la comparación de las cantidades a que aludimos en el párrafo anterior las consideraciones de índole económica mencionadas, sino también otra de pura técnica tributaria. En efecto, durante la vigencia de la suprimida Contribución General sobre la Renta las bases liquidables venían mermadas por la deducción de las contribuciones directas que habían gravado previamente las rentas parciales integradas en la base de la Contribución general. De la base imponible se deducía también una cifra igual a la cantidad de 25.000 pesetas multiplicada por el número de hijos del contribuyente. En el último de vigencia de dicha Contribución era igualmente deducible de la base imponible el rendimiento del Patrimonio Familiar Mobiliario o Agrícola. Es decir, la cifra tope de los seis millones tantas veces mencionada era completamente líquida. Por su parte, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas grava bases que no han sufrido la deducción de las cuotas tributarias de los impuestos de producto, ya dada la técnica liquidatoria del Impuesto personal actual, los de producto son deducibles de la cuota como pagos "a cuenta". Del mismo modo las deducciones familiares de la antigua contribución han quedado transformadas en el nuevo Impuesto en desgravaciones de la cuota. Queda únicamente como deducción de la base imponible para la determinación de la liquidable, el importe del rendimiento del Patrimonio Familiar. Supuesta una tributación media por imposición directa "a cuenta" del 16 por ciento de las bases, la

cifra total límite de la escala de 1.600.000 pesetas se vería convertida, buscando equivalencia con la técnica de la suprimida Contribución, en 1.384.000 pesetas, sin contar con la deducción por hijos, ya que estimando ésta con los niveles familiares medios en España, la citada cifra se vería reducida al millón trescientas mil pesetas. Una cantidad de este orden es, sin duda, la que habríamos de comparar con las finales de las escalas anteriores.

Aún sin disponer de datos estadísticos publicados recientemente podemos tomar como punto de comparación los últimos oficiales disponibles en relación con la Contribución sobre la Renta, en los cuales vemos que en 1954 el número de contribuyentes que superó la base del millón de pesetas fué de 208, en tanto que en el año 1961 -último de tales estadísticas publicadas-se alcanzó el número de 383, de tal manera que los contribuyentes con rentas superiores al millón de pesetas representaba en el primero de los años comparados el 0,97 por ciento, mientras que en el segundo se llegó al 1,43, pudiendo pensarse con sobrados motivos que en la actualidad la curva ascendente de altas rentas, siquiera sea por efectos puramente monetarios, ha continuado con tendencia semejante a la acusada con anterioridad. Señalemos el precedente lejano de 1943, a veintiocho años de distancia, en el que el número de contribuyentes con base superior a un millón de pesetas fué de 26.

Otro dato significativo es que el importe de las bases correspondientes a 1961 y liquidadas en 1962 que excedieron del millón de pesetas representó el 10,15 por ciento de las totales liquidadas, siendo el 1,02 por ciento la proporción de las que pasaron de los seis millones de pesetas. La comprobación de declaraciones de dicho año 1961 en los siguientes a 1962 haría sin duda elevar esas proporciones.

No queremos dejar de señalar que, si la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 ordenó al Gobierno la remisión a las Cortes de un proyecto de Ley conteniendo la tarifa del Impuesto general sobre la Renta de las Personas físicas en el que el cálculo de la misma se habría de hacer "refundiendo los tipos actualmente aplicados en los impuestos a cuenta y los de la Contribución general sobre la Renta" (1), y este mandato se cumplió con el proyecto de ley que luego fué Ley de Sistematización y tarifas de abril de 1967, no nos parece que la redacción de ese proyecto fué muy estricta en cuanto al cálculo hecho en las rentas mayores, ya que en la antigua Contribución, según hemos visto reiteradamente, la progresividad quebraba a los seis millones de pesetas, aumentando los tipos de gravamen hasta alcanzarse dicho límite, mientras que en el nuevo Impuesto la quiebra y aumento mencionados ocurren en límite muy inferior. La suma de

(1) Artículo 114, 4.^a de dicha Ley.

de impuestos proporcionales con tipos fijos -los "a cuenta" con impuesto de tipos progresivos-, la Contribución sobre la Renta, mal puede producir un tipo único, de cuya aplicación al acumularse al resultado obtenido de los tipos anteriores se llega a unos efectos de degresividad, como ocurre en bases comprendidas entre las tan mencionadas cifras de 1.600.000 y 6.000.000 de pesetas.

Pese a esta objeción nuestra, observamos que entre las cuarenta y ocho enmiendas presentadas al Proyecto de Ley de Sistematización y Tarifas de los Impuestos sobre la Renta, solamente cuatro proponen una progresividad que supere los límites del último tramo proyectado por el Gobierno. Esas enmiendas las número diez, cuarenta y dos, cuarenta y tres y cuarenta y siete- se pronuncian por la ampliación de la progresividad hasta la cifra de dos millones de pesetas la primera de las citadas, de seis millones las dos siguientes, y de cuatro la última. Son muy pocas más las que hacen referencia a la escala, pero aceptan el límite de quiebra de la progresividad; en tanto que las restantes ignoran todo problema de escala.

Elementos de progresividad externa.

Además de los elementos que dentro de la propia escala del Impuesto configuran la progresividad del mismo, existen otros que, a través del articulado de su legislación van rectificando los criterios en principio contenidos en la tarifa. De ahí que para enjuiciar la progresividad de un tributo no debamos considerar exclusivamente la reflejada en sus tipos de gravamen, sino también la que derive de la entera estructura del impuesto.

En términos generales, toda desgravación altera la progresividad resultante de la aplicación de la escala de tipos de gravamen. Determinadas deducciones, en cuanto afectan exclusivamente a ciertos contribuyentes con trato discriminatorio, pueden representar también factores modificativos de la progresividad.

A continuación analizaremos los principales elementos de esta progresividad externa que se produce en nuestro Impuesto general sobre la Renta de las personas físicas.

Desgravación rentas de trabajo personal.

Un motivo discriminatorio en un impuesto de naturaleza personal es el origen de las rentas que han de ser gravadas por el mismo. Es cierto que en la doctrina ha venido perdiendo vigor la teoría de la diferenciación de rentas, a efectos del impuesto, entre las ganadas y las no ganadas o fundadas. Los criterios doctrinales encontrados, de una parte, y la mayor consolidación de las rentas de trabajo aún a efectos pasivos, de otra, han venido minando la fortaleza de dicha diferenciación, de cuyo fundamento se ha dicho (1) que es más sentimental que científico.

Sin embargo, no cabe olvidar la aceptación general, con mayor o menor fuerza según los autores, de la diferenciación apuntada.

La elección del tratamiento fiscal que mejor se adecua a dicha diferenciación también renueva constantemente viejas polémicas. Parece que prevalecen sobre los restantes medios (2) el de discriminación de rentas según sus orígenes a fin de homogeneizarlas, y el de coexistencia de un impuesto complementario sobre el patrimonio con tipos moderados, con el impuesto personal sobre la renta global.

(1) Naharro Mora, J.M. "Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales)", Madrid, 1961, pág. 116.

(2) Cinco métodos, algunos subdivididos en otros más, señala Neumark, F. en "Problemas de la progresión del Impuesto", en "Problemas Económicos y Financieros del Estado intervencionista". Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1964.

Esta última solución del tributo sobre el patrimonio la vemos aceptada por autores de tan diversa matización como Naharro (1), Fuentes Quintana (2), Mehl (3), Einaudi (4), Neumark (5), etc.

No obstante la consistencia del criterio que aboga por el impuesto patrimonial complementario, no cabe desconocer ni en la doctrina, ni menos aún en el Derecho positivo, la discriminación cualitativa de rentas según sus orígenes para aplicar las tratamiento fiscal que las homogenice, a fin de poderlas someter al gravamen personal que, de suyo, debe recaer sobre rentas totales.

No olvidemos, en esta línea, que la progresividad no es sino una técnica discriminatoria. Ciertamente la interna constituida por la utilización de diversidad de tipos de gravamen, es técnica de discriminación cuantitativa, pero también puede utilizarse con éxito esta otra cualitativa a que ahora nos referimos. Todos los autores antes citados, sin perjuicio de sus preferencias hacia una determinada técnica, reconocen la eficacia de la función discriminatoria del impuesto personal sobre la renta. Ci-

(1) Obra citada, pág. 124

(2) "La distribución de la carga tributaria" XIII Semana de Estudios Fiscales de Derecho Financiero. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1967, pág. 15

(3) "Elementos de Ciencia Fiscal" citado anteriormente, pág. 159.

(4) "Principios de Hacienda Pública". Aguilar. Madrid, 1962. pág. 162 y sig.

(5) Trabajo citado anteriormente.

temos, además, a Amorós y Rodríguez (1) que se pronuncian abiertamente en pro de la discriminación, considerando también que el legislador debe preocuparse incluso del efectivo destinado de las rentas a cuyo favor opera este trato fiscal, esto es, las ganadas. Por su parte, Albiñana (2) estima que las rentas ganadas deben ser integradas en la base del impuesto personal en pie de igualdad con las demás, pero debiendo reconocerse posteriormente reducción, bonificación o desgravación.

En el plano de nuestra legislación positiva vemos tradicionalmente adoptada la técnica de la discriminación cualitativa de las rentas ganadas. El legislador se ha ocupado de justificar su posición en diversas exposiciones de motivos de los textos legales que sucesivamente han regulado el impuesto personal. Así en el preámbulo de la Ley de 1932 se afirma paladinamente que "la llamada renta fundada debe gravarse con mayor rigor", considerándose en la de 1954 necesario "unificar el trato de las rentas de trabajo personal, homogeneizándolas con las demás no ganadas".

Unificación y homogeneización a través de la discriminación: éste es el criterio seguido en nuestra legislación fiscal a lo largo de toda

(1) "La Contribución sobre la Renta". Ed. Revista de Derecho Privado. Madrid, 1947. pág. 22 y 23.
(2) "La Contribución sobre la Renta". P.Y.L.S.A. Madrid, 1956. pág. 89.

la historia de su imposición personal. Se ha considerado preciso hacer discriminación según su origen para gravar con equidad todas las rentas mediante un tratamiento que las unifique y haga homogéneas.

Pero en los textos fiscales que van desde la Ley de 1932 hasta la legislación vigente en la actualidad, vemos reflejados dos medios diferentes de conseguir el fin propuesto: la técnica que se inicia en 1932 supone la deducción en base, en tanto que la Ley de 8 de abril de 1967 establece el sistema de desgravación de la cuota.

La diferencia entre ambas técnicas tributarias es clara; en la primera se tratan las rentas de trabajo al integrarse en la base total, mediante las deducciones que señala la Ley, con las que se consigue la homogeneidad propuesta. Unificadas así las rentas, la escala de gravamen se aplica indiscriminadamente. En la segunda, las rentas ganadas se incorporan a la total sin especialidad alguna, de tal modo que los tipos de gravamen, al aplicarse sobre la base liquidable, gravitan con igual peso sobre unas y otras rentas. Es preciso, en este sistema, operar sobre la cuota para desgravar, hasta conseguir la equidad perseguida, una parte de la misma corresponde a la porción de renta no fundada que se integró en la base. Se trata de dos vías distintas que pretenden llegar al mismo destino.

Un exámen crítico de la nueva legislación, en relación con la desgravación por rentas ganadas, y por comparación con los resultados que producía la aplicación de la anterior legislación en la que existía, como se acaba de decir, deducción en base por el mismo motivo, nos pone de manifiesto, realizando las operaciones liquidatorias de ambas legislaciones sobre rentas de trabajo personal iguales, que en rentas cortas los resultados de la liquidación con las nuevas normas son favorables al contribuyente, en tanto que a partir de cifras de renta del orden de un millón de pesetas la deuda tributaria resultante de la Ley vigente va agravándose en relación con la que produciría la antigua normativa, haciéndose la presión tributaria cada vez más fuerte.

De lo expuesto deducimos que la legislación hoy vigente realiza una discriminación cualitativa de rentas según su origen que opera favorablemente -en relación a las normas derogadas- en rentas inferiores al millón de pesetas, mientras que, superado ese límite, la discriminación arroja resultados comparativamente desfavorables. Todo ello equivale a considerar en la legislación actual agravada la progresividad en cuanto a las rentas de trabajo personal, ya que, según hemos afirmado antes, la discriminación comentada no es más que una forma de manifestarse la progresividad externa, esto es, operativa no desde la escala misma en sus tipos de gravamen, sino a través de la normativa del tributo, pero sin manifestarse en los tipos tributarios.

La afirmación anterior habrá de entenderse modificada en rentas mucho mayores al límite mencionado, ya que el cortar la Ley el tipo medio resultante de la aplicación de la tarifa del Impuesto en el 50 por ciento de la base liquidable, es evidente que la progresividad se limita grandemente en cifras muy elevadas, con lo que, en un examen comparativo de ambas tarifas -la vigente y la derogada-, al no tener límite una de ellas, pero sí la otra, habrán necesariamente de acortarse diferencias, hasta hacerse de signo contrario, si bien este cambio de signo se operará en bases de nula aplicación dada su elevada cuantía.

Han de entenderse referidos los razonamientos hechos en función de rentas puras de trabajo personal, ya que caso de intervenir en la base otros elementos de renta los cálculos habrán de realizarse en atención a la participación de cada elemento.

Desgravación por circunstancias familiares.

Una buena parte de lo argumentado y expuesto en relación con la desgravación por rentas ganadas, puede aplicarse a la que ahora consideramos. Supone también ésta una modificación discriminatoria en atención a las obligaciones familiares del contribuyente. Se pretende con ella adecuar la imposición sobre la renta a la verdadera capacidad económica y tributaria del sujeto pasivo. Es absolutamente evidente que el sacrificio que el pago representa será, a igualdad de rentas y demás circunstancias, mayor cuanto mayores sean las obligaciones familiares. De ahí, que la progresividad que hemos denominado interna, deba ser corregida en función de estas obligaciones, ya que la escala, al no discernir, considera casos tipo o normales.

La Ley puede adoptar, en general, dos posturas para considerar la situación familiar o bien establece deducciones en la base, o bien regula desgravaciones de la cuota. Es decir, son sistemas paralelos a los también utilizados en la discriminación cualitativa de rentas de que tratamos en el apartado anterior.

Hemos de mencionar también otros métodos conducentes a similar resultado: el cociente familiar francés. Sin entrar, por innecesario, en su descripción, diremos que no hacen otra cosa estos sistemas sino rectificar en baja la progre-

sividad normal de la tarifa, mediante fraccionamientos de la base en función del número de personas que integran la familia. De este modo, a mayor carga familiar, mayor cociente, con lo que disminuye la cuantía absoluta de cada parte en que la renta total se divide, menguando la progresividad total, aún cuando se grave toda la renta que será igual a la suma de las bases de cada parte.

En nuestro sistema tributario se han conocido tres etapas sucesivas en cuanto al tratamiento fiscal de las cargas de familia. La primera se caracteriza por ignorar la situación familiar del sujeto pasivo -excepto en cuanto a la acumulación de rentas del matrimonio, vigente siempre en nuestra imposición personal-. La Ley de 1932, creadora de la Contribución sobre la Renta, no admite modificaciones en base ni en cuotas por razón de los hijos del contribuyente.

La Ley de Reforma Tributaria de 1940 abre nueva etapa en este aspecto, pronunciándose por el sistema de deducción en base según el número de hijos, complementando con un recargo sobre la cuota -en realidad se configura como un aumento de tipos impositivos- para contribuyentes solteros o viudos sin hijos. Nos limitamos a indicar el sistema como precedente, sin que tenga cabida aquí la descripción de los casos en que la deducción y recargo mencionados eran de aplicación.

El método expuesto prevalece hasta la vigente Ley de 1967 que deja paso a la desgravación en cuota con abandono de la deducción por hijos y del recargo de soltería.

Un juicio crítico en la desgravación por circunstancias familiares tal como se regula en nuestro Derecho positivo vigente habrá de tener coincidencias con el que merezca la desgravación de rentas ganadas. Pero haremos, en especial, las siguientes consideraciones:

En primer término observamos como, haciéndose la desgravación en función del tipo medio resultante de la aplicación de la escala, sus efectos serán siempre de mayor suavidad que los de la deducción en base, ya que ésta puede originar situaciones diferenciales injustas al saltar de tipo la base liquidable producida por bajas familiares.

La Ley de Sistematización y Tarifas de Impuestos sobre la Renta, de 1967, introduce, según hemos dicho ya, además de la sustitución del sistema de deducción por el de desgravación en cuanto a los hijos, la novedad de la desgravación por matrimonio en vez del anterior recargo de soltería. Es decir, en la legislación derogada la progresividad resultante de la aplicación simple de la escala contemplaba como norma, en términos generales, al contribuyente casado, siendo objeto de trato diferencial y, en cierto modo de excepción, el soltero. En la normativa actual la regla general de

aplicación alcanza al contribuyente soltero -hablando también en términos generales-, resultando discriminatorio el tratamiento que se hace a favor del casado al objeto de disminuir la progresividad del tributo.

Habremos de enfocar, por otra parte, el análisis del tratamiento fiscal de las situaciones familiares en nuestra imposición personal, desde el punto de vista comparativo con la legalidad anteriormente vigente, no ya solo por mero examen comparativo, sino porque el artículo 114 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario ordenó al Gobierno la presentación de un proyecto de Ley a las Cortes en el que se contendrían las tarifas del Impuesto, con la salvedad de que habrían de respetarse las desgravaciones entonces reconocidas por hijos. Un enfoque jurídico de la cuestión nos obliga a examinar cómo y hasta qué punto se ha dado cumplimiento a la obligación impuesta por el citado artículo 114. Las Cortes, como órgano legislativo, pueden sin duda aprobar una Ley ordinaria que se aparte de las directrices señaladas por otra igualmente ordinaria anterior, y aún modificarla. Pero el Gobierno, al dar cumplimiento al mencionado artículo 114, no pudo apartarse de sus normas, lo mismo que decíamos anteriormente al tratar de los tipos de gravamen contenidos en la repetida tarifa. Por esto planteamos el problema enfocándole sobre el proyecto de ley, más bien que sobre la Ley misma. Otra cosa es que las Cortes respetaran posteriormente la técnica contenida en el

proyecto que les fué presentado.

En cuanto al cambio de técnica que supone la sustitución de una escala de tipos con recargos de soltería por otra que da paso a una desgravación por matrimonio, nada habrá que objetar, ya que la segunda de las directrices que señala el artículo 114 de la Ley de 1964 determina el establecimiento de correcciones según el estado civil del contribuyente. Aunque esta norma figura en la Ley como directriz para la confección de la tarifa que se había de proyectar, puede entenderse cumplida con la desgravación que la Ley de Sistematización y Tarifas de 1967 establece, pues si bien la desgravación no se relaciona directamente con la tarifa, sí lo hace de modo indirecto con el resultado de la aplicación de la misma, que no es otra cosa que la cuota.

En cuanto al otro aspecto de la situación familiar, esto es, en cuanto a la desgravación por hijos, es otro el caso.

Diremos antes de entrar en el análisis del texto primeramente proyectado, y luego aprobado por las Cortes, que la Ley de 1964 fué muy poco feliz en su redacción al señalar como directriz para la nueva tarifa el respeto de la desgravación establecida por hijos, ya que en la legalidad entonces vigente (1) no existía desgravación alguna de este tipo, sino reducción, si henos de

(1) Artículo 18 de la Ley de 16 de diciembre de 1954.

atender tanto a su propio concepto, como a la terminología utilizada en el artículo 53 de la Ley General Tributaria.

Con independencia de la objeción anterior, habremos de estudiar cómo se ha entendido el respeto a la situación anterior en cuanto a la desgravación por hijos que regula la Ley de tarifas de 1967. La cuantía a desgravar -25.000 pesetas por hijo- es la misma que en la legislación derogada había de reducirse de la base imponible para fijar la liquidable. La diferencia es que en la normativa anterior, al ser baja esa cantidad y reducir la base liquidable, dejaba de aplicarse el último tipo de los que correspondían a la total base, salvo diferencias de salto, de tal manera que el beneficio tributario por cada hijo era el resultado de aplicar el tipo más alto correspondiente a la cantidad de 25.000 pesetas. En la nueva Ley, al desgravarse la cuota aplicando el tipo medio efectivo de gravamen resultante de la tarifa a la misma cifra por hijo, habrá de compararse este último resultado con la anterior para poder determinar el grado de adaptación de ambos sistemas, y por lo tanto, de cumplimiento de la directriz señalada en la Ley de Reforma del Sistema Tributario.

Prescindiendo para la comparación individual de las diferencias de bases liquidables entre ambas legislaciones -la derogada y la vigente- debidas fundamentalmente a que en la nueva no se

deducen como gasto las cuotas de los impuestos de producto que se deducirán después de la cuota como ingreso a cuenta, habremos de afirmar que será mayor el beneficio de vigente desgravación que el antiguo de reducción o baja en base, cuando el tipo medio efectivo resultante de la aplicación de la nueva escala sea superior al tipo máximo de los que a la misma base hubiere que aplicar en la antigua tarifa.

Acumulación de rentas de la sociedad conyugal.

Otro aspecto de interés que afecta fundamentalmente a la progresividad del Impuesto sobre la Renta es el especial tratamiento fiscal que puede darse a las rentas en función del estado civil de los contribuyentes. En efecto, la legislación del tributo puede adoptar a este respecto la solución de gravar de igual modo las rentas del matrimonio que lo haría con la de ambos cónyuges caso de estar solteros; pero puede proceder también a una acumulación de la renta de los dos. De este último modo, al elevar la base imponible por la acumulación de las que correspondería a cada uno de los cónyuges en otro caso, se llega a tipos de gravamen muy superiores, con lo que la progresividad tributaria aumenta.

Nuestro Derecho positivo, desde que nace el impuesto personal sobre la renta en España, parte de la acumulación de rentas del matrimonio para su gravamen. Ciértamente que a los efectos de esta acumulación existen diferencias entre lo dispuesto en la Ley de 1932 y lo legislado a partir de la reforma tributaria de 1940, ya que en el primer texto regulador del impuesto personal la acumulación se dispone en relación con "los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal", en tanto que desde la reforma de Larraz son acumulables "los ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal". No es meramente gramatical la

diferencia entre ambos textos, como muy bien matizó el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de fecha 3 de agosto de 1943 (1). La redacción inicial dió lugar a la Orden Ministerial de 30 de junio de 1936 que, en relación con los frutos de los bienes parafernales, afirmaba que sólo podrían ser acumulados los de aquellos bienes de tal naturaleza que hubiesen sido entregados expresamente y bajo fé de Notario por la mujer al marido.

La redacción posterior del precepto por Ley de 1940, después de permanecer en los textos posteriores (2), continuando hoy vigente al ser recogida por el texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 23 de diciembre de 1967 (3) incluye en la acumulación toda clase de ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal, cualquiera que sea la naturaleza o propiedad de los bienes de que procedan.

Así pues, partimos de la realidad de que en nuestro Derecho positivo, las rentas de ambos cónyuges se acumulan para formar la base imponible y fijar los tipos aplicables, determinando esa acumulación una mayor progresividad.

(1) V. también la Resolución del mismo Tribunal, de fecha 12 de marzo de 1946.

(2) Se incorporó a la Ley de 16 de diciembre de 1954 y a la Ley de reforma del Sistema Tributario de 1.964.

(3) En su artículo 14.2.

No obsta a la generalidad de la afirmación que acabamos de hacer la circunstancia de que el régimen de separación de bienes dé lugar a un prorrateo de la cuota en función de los ingresos de ambos cónyuges, ya que previamente al prorrateo mencionado se verifica la misma acumulación de rentas de marido y mujer (1).

No podemos considerar como excepción a la regla general de acumulación el caso de mediar sentencia firme de divorcio o separación judicial, ya que si no se acumulan las rentas de los cónyuges separados o divorciados es como mera consecuencia del efecto de separación de los bienes de la sociedad conyugal que tales sentencias producen a tenor de lo dispuesto en el artículo 73, número 4º del Código Civil (2), en virtud del cual tendrá cada cónyuge separado el dominio y administración de los bienes que en dicha separación le corresponden. No se produce, pues, excepción a la norma de Derecho Tributario al no verificarse acumulación en este caso, sino que se da simplemente cumplimiento a norma de Derecho civil.

(1) V. el mismo artículo del Texto refundido de la Ley de Renta, 14.2 citado anteriormente.

(2) En su redacción actual, debida a la Ley de 25 de abril de 1958, se refiere a los efectos de la sentencia de separación judicial. La redacción primitiva de este artículo del Código Civil estaba referida al entonces denominado divorcio, pero no modificaba el razonamiento que hacemos en este párrafo.

En relación con los efectos que sobre la progresividad tributaria produce la acumulación de rentas o ingresos del matrimonio, habremos de considerar en primer término la justificación de la misma, sus consecuencias después, y las soluciones que nos proporciona el Derecho comparado, por último.

- - - - -

Indudablemente se nos ofrecen razones claras contra la acumulación a que nos venimos refiriendo. Si dos contribuyentes -varón y hembra-, por tener una determinada renta, tributan una cierta cantidad por el impuesto personal al alcanzar los tipos que les correspondan en la escala, y dan lugar a un concreto nivel de progresividad, no parece razonables que los mismos, al contraer matrimonio, deban tributar cantidades superiores por aplicación de tipos de gravamen más elevados, alcanzando mayores niveles de progresividad tributaria. Esto supondría una discriminación en contra del matrimonio, y un atentado contra el principio de individualización del tributo, que informa la imposición personal.

Pero, por otro lado, la existencia real de una sociedad conyugal con efectos económicos, y el sentimiento firmemente arraigado de la unidad familiar, especialmente representada en el matrimonio, se reflejan en ciertas legislaciones en el

plano fiscal, produciendo unidad de bases imponibles con la consecuencia agravatoria de la progresividad a que nos hemos referido.

Frente a las razones que en contra de la acumulación se puedan esgrimir, quedan una de orden económico, cual es la mayor capacidad económica, en términos generales, de dos fortunas o ingresos unidos, en relación con los mismos separados; y otra de orden jurídico, que no es otra que la fidelidad del Derecho tributario, como en tantas otras ocasiones, a las normas e instituciones jurídico privadas, lo que, en el caso que examinamos, da lugar a tributación conjunta de lo que en Derecho civil aparece denominado y regulado como sociedad conyugal.

Las consecuencias de la acumulación de rentas del matrimonio quedan también indicadas antes. La agravación de la progresividad es la fundamental. Frente a dos bases no acumuladas que alcanzan ciertos tipos de la escala, se opone una sola base suma de ambas, a la que se han de aplicar tipos notablemente superiores. Pero no solamente se produce un cambio en los tipos aplicables, sino que puede ocurrir, y de hecho ocurrirá con harta frecuencia, que la acumulación haga tributar a quienes, por razones de cuantía de rentas, habían de quedar exentos caso de estar solteros, o de no proceder la acumulación mencionada.

Algunos ejemplos, sobre la base de la escala en vigor para el Impuesto general sobre la Renta de las personas físicas, ilustrarán estas afirmaciones. La diferencia de tributación entre dos rentas de doscientas mil pesetas y la resultante de su acumulación por matrimonio es de unas doce mil pesetas, considerados los impuestos a cuenta satisfechos en la cuantía media que ya en otro lugar de este trabajo hemos estimado. Tratándose de dos rentas de quinientas mil pesetas, se produce una diferencia que supone un salto en la tributación total de unas doscientas cuatro mil a más de las doscientas sesenta y nueve mil pesetas, esto es, superior en más del 30 por ciento de la primera cifra. La acumulación de una renta exenta de cien mil pesetas a otra sujeta de quinientas mil, dará un incremento de tributación del orden del 30 por ciento, en su conjunto. Diferencias tan considerables podemos encontrar en cualquier nivel de rentas que se acumulen.

El mismo efecto se produce tratándose de matrimonio en régimen de separación de bienes que no sea consecuencia de sentencia de separación judicial o de divorcio, ya que el prorrateo posterior no altera el resultado aritmético de la aplicación de la escala, sino que solamente determina la proporción con que cada uno de los cónyuges ha de soportar la carga del tributo, indudablemente elevado como consecuencia de la previa acumulación de bases.

La desgravación que por razón de matrimonio regula nuestra legislación (1) no llega a compensar en ningún caso la mayor tributación que produce la acumulación de rentas del matrimonio, ya que la técnica establecida para dicha desgravación (2) no permite que ésta sea superior al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a una base liquidable de 1.600.000 pesetas, cifra tope para la desgravación, aplicado a la cantidad de 40.000 pesetas, única a desgravar por la esposa del contribuyente.

- - - - -

Las soluciones que podemos comprobar en Derecho comparado difieren unas de otras, oscilando entre la acumulación absoluta y la total separación de la renta de los cónyuges.

En Francia se produce la acumulación de rentas en todo caso, salvo excepciones que por separación de bienes, separación de cuerpos o divorcio puede ser solicitada la tributación distinta de cada uno de los cónyuges, rectificándose en parte los inconvenientes derivados de dicha acumulación por medio del sistema denominado "cociente familiar", mencionado en otro lugar de este trabajo. Los beneficios del cociente familiar se pierden en los casos de solicitarse la tributación por separado a que antes nos hemos referido.

(1) Artículo 36 a) de la Ley Reguladora del Impuesto, texto refundido de 23 de diciembre de 1967.

(2) En el artículo 37 del Texto citado en la nota anterior.

En Inglaterra los inconvenientes de una tributación conjunta de la familia por el Impuesto personal se compensan por medio de un sistema de deducciones en base, que si bien se establece también para los solteros, es superior para los casados, sin que la deducción establecida para el matrimonio llegue a compensar los efectos de la mayor progresividad derivada de la acumulación. Así frente a la deducción de 140 libras para los solteros, se establece la de 240 libras para el matrimonio. Solamente llega a compensar la baja en base para matrimonio en el caso de que la mujer obtenga renta de trabajo, llegando entonces la deducción a duplicar la correspondiente a los solteros, esto es, puede alcanzar la cifra de 280 libras. Aún en este caso, en que se consigue una igualdad o equiparación de deducciones en base, no se consigue en modo alguno la compensación de los efectos de elevación de la progresividad tributaria producidos por la tributación conjunta.

En Alemania también está establecida la tributación conjunta de las rentas familiares. Sin embargo se establece un sistema de clases que diferencian notablemente la tributación según las condiciones familiares del contribuyente. Así en la primera clase se comprenden los solteros, divorciados y viudos; en la segunda los mismos que hubiesen nacido antes de 1º de setiembre de 1.908 o que tuvieran hijos a su cargo; en la tercera los casados en caso de que uno solo de los cónyuges

produzca base imponible; y en la cuarta los matrimonios cuando ambos resulten contribuyentes. La deducción en base aumenta según la clase en que el contribuyente esté comprendido, verificándose de este modo una compensación parcial de la mayor progresividad derivada de la tributación conjunta.

En Italia la tributación se establece de modo similar a la de la legislación española acumulándose las rentas de la mujer a las del marido siempre que no esté efectiva y legalmente separada del mismo.

Un sistema semejante en cuanto al problema a que nos referimos es el establecido en la U.R.S.S., en donde se establece una reducción en base de 260 rublos cualquiera que sea el estado civil de los contribuyentes, compensándose también parcialmente los efectos de la progresividad mediante reducciones en función de las cargas de familia.

Otro sistema que difiere completamente de los examinados hasta ahora es el establecido en los Estados Unidos de América. En lugar de ser impuesto por familia es realmente impuesto individual, llevándose a sus últimas consecuencias la individualización del Impuesto personal. Pueden ser contribuyentes tanto los solteros como los casados, incluso las mujeres, del mismo modo que

los hijos menores de edad si tienen rentas propias. Está previsto que la renta de ambos cónyuges puede ser dividida en dos partes iguales aún en el caso de que uno de los cónyuges no tenga rentas propias. De este modo solamente se establece una compensación contra la progresividad, por otra parte innecesaria puesto que no se produce acumulación, sino que será realmente un trato discriminatorio a favor de las rentas de la sociedad conyugal.

V.- CONCLUSIONES.

Como síntesis y consecuencia de la exposición que en las anteriores páginas hemos realizado, obtenemos las siguientes conclusiones:

1.^a La única justificación adecuada de la progresividad tributaria reside en el carácter moral de la misma.

2.^a Atribuir tal carácter equivale afirmar la conformidad de la progresión impositiva con la ley natural, en cuanto ésta es la proyección social de las exigencias del orden moral.

3.^a Conseguido en el orden cognoscitivo un "consensus" del principio de derecho natural justificativo de la progresividad, éste es reconocido como principio fundamental del Derecho, informador del ordenamiento jurídico positivo.

4.^a Corresponde al poder político promover y realizar la incorporación de dicho principio al orden jurídico constitucional y ordinario.

5.^a En el orden constitucional, con reconocimiento explícito o implícito, tiene cabida la progresividad en la generalidad de los países, siendo incorporada a los respectivos sis

temas tributarios con distinto grado de intensidad y diversa perfección técnica.

6.^a La legislación fundamental española consiente la progresividad, que se incorpora al sistema tributario fundamentalmente a través de tres elementos: imposición sobre la renta de las personas físicas y sobre las sucesiones -con escalas progresivas-, e imposición sobre el lujo -con tipos proporcionales pero de efectos económicos progresivos-.

7.^a El grado de progresividad de nuestra imposición personal sobre la renta se ve alterado con discriminaciones cuantitativas o cualitativas que se introducen en el tributo a través tanto de los elementos internos de la escala de gravamen, como de otros de técnica liquidatoria, desfigurándose constantemente la progresión de los tipos según niveles de renta, constitución de la misma u otras circunstancias ajenas a ella. El comportamiento del impuesto en ciertos niveles de renta resulta ser degresivo más bien que auténticamente progresivo.

A P P E N D I C E

Al estudiar la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y referirnos a los que hemos denominado elementos de progresividad interna, hemos dedicado especial atención a tres de dichos elementos: el mínimo exento, los tramos de la escala y la finalización de la progresividad de los tipos.

Creemos que el análisis matemático de la escala en su desarrollo, desde el momento inicial en que se parte del mínimo de exención hasta el final en que quiebra la progresividad, puede ser un complemento del estudio contenido en el cuerpo de este trabajo. Por eso incluimos, a modo de Apéndice, el análisis que de esta tarifa hemos realizado.

Las escalas tributarias progresivas se caracterizan por la circunstancia de que la función de los tipos en relación con las bases imponibles a que se aplican es creciente, es decir, en la función $y=f(x)$ a cada sucesivo incremento de la variable independiente corresponde un mayor valor de la dependiente.

Sin perjuicio de la posibilidad de que dicha función adopte características muy diversas, podemos partir del caso que, como se verá, adopta la escala de nuestro impuesto personal, esto es, de la función lineal, con representación gráfica en línea recta, inclinada en relación con la abscisa. Tal inclinación será igual al ángulo que la recta forma con el eje de la "y". Su formulación literal será:

$$y=ax+b$$

siendo "a" y "b" constantes. El parámetro "a" -coeficiente angular- indica el valor de la pendiente de la recta, en tanto que la constante "b" -ordenada en el origen- representará la desviación que en relación con el origen del sistema de coordenadas tenga el punto de intersección de la recta -o su prolongación- con la ordenada. Esta constante -normalmente de signo negativo- supone que la recta corta al eje de las "y" por bajo del origen del sistema, con lo que, al entrar en el primer cuadrante -único de contenido económico- corta a la abscisa en un punto "d", equivalente al mínimo exento fijado en la escala.

El valor $x=d$ comprende toda la cuantía de dicho mínimo. Caso de no existir éste, el valor de la constante "b" será cero, por lo que la recta pasará por el origen del sistema cartesiano.

La circunstancia de ser función creciente denota progresividad en la escala y, por tanto, en el impuesto. Ciertamente que la ecuación que ahora estudiamos es continua, en tanto que en la realidad del impuesto progresivo la escala no supone continuidad, sino que los diferentes tipos son de aplicación a los escalones o tramos en que se divide la base imponible. Prescindiendo, por ahora, de esta circunstancia y del estudio de los diversos tipos de escalas progresivas, sólo diremos que, a efectos de su análisis, interesa considerar la función como continua, refiriendo más exactamente la ecuación a la directriz o a las envolventes de la línea quebrada que efectivamente representará la tarifa de tipos.

La pendiente de la recta representativa de esta función es igual a la tangente trigonométrica del ángulo de la inclinación. Así, llamando α a tal ángulo, tenemos:

$$a = \operatorname{tg} \alpha = \frac{\operatorname{sen} \alpha}{\operatorname{cos} \alpha} = \frac{y}{x-d}$$

obedeciendo la sustracción de "d" a la desviación que produce el mínimo antes mencionado, si existiese.

Digamos también que, en el caso normal de tarifa de impuesto progresivo, sus tipos constituirán progresión aritmética de razón adecuada al parámetro "a" de la función que hemos considerado.

La cuota del impuesto progresivo se obtiene por aplicación del correspondiente tipo a toda la base -progresividad global o por clases-, o por aplicación de sucesivos tipos o sucesivas porciones de la base -progresividad por tramos-. Este es el caso más frecuente y el que, como en otro lugar hemos dejado expuesto, el criterio del legislador en nuestra imposición personal desde la reforma tributaria de Larraz.

Cada uno de los tipos situados en la recta que hemos formulado como

$$t=ax + b$$

se aplican a la porción de base a que corresponda.

Prescindimos ahora de los diferentes criterios que podemos seguir en relación con esta ecuación: estimar tipos en puntos medios de porciones de base o en final de los tramos. Lo cierto en todo caso es la aplicación de tipos a porciones de base, estableciéndose correspondencia entre unos y otras.

Cada una de esas aplicaciones de tipos sucesivos a bases parciales produce cuotas parciales; la suma de ellas es la cuota total. Es decir, en el impuesto progresivo, "t" aparece descompuesto en distintos puntos de la recta $ax+b$, que denominaremos $t_1, t_2, t_3, \dots, t_n$. Estos constituyen progresión aritmética.

La suma de los términos de una progresión aritmética es sabido que viene dada por la siguiente

fórmula genérica:

$$S_n = \frac{a_1 + a_n}{2} \cdot n$$

que aplicada al caso que estudiamos, y dado que dicha suma, en cuanto los tipos giren sobre cada tramo en que dividimos la escala, no es otra cosa que la cuota total, tendremos que

$$c = \frac{t_1 + t_n}{2} \cdot x$$

Utilizando las notaciones t_1, t_2, \dots , en vez de las generales antes empleadas a_1, a_2, \dots , y en la que aparece sustituido el factor "n" por "x", que supone multiplicar la cuantía constante de cada tramo de base por el número de orden a que el término de la progresión corresponda.

Si la ecuación $t=ax+b$ produce un valor $t_1 = 0$, como ocurrirá en impuestos con mínimo exento, caso totalmente normal en los progresivos, existirá un tipo inicial nulo, por lo que la fórmula anterior quedará convertida en la

$$c = \frac{t_n}{2} \cdot x$$

y así vemos que la ecuación general de cuotas que hemos utilizado en otros impuestos anteriormente estudiados, y que era $c=tx$, pasa a ser ahora, para el impuesto progresivo, y para un lugar determinado de

la escala (prescindiendo ya del subíndice):

$$c = \frac{t}{2} \cdot x$$

Sustituyendo en esta ecuación "t" por su valor, será:

$$c = \frac{ax + b}{2} \cdot x = \frac{a}{2} x^2 + \frac{b}{2} x$$

y llamando a' y b' a las fracciones $\frac{a}{2}$ y $\frac{b}{2}$, respectivamente, nos queda:

$$c = a'x^2 + b'x,$$

ecuación cuadrática correspondiente a la parábola, y suprimiendo acentos queda definitivamente formulada la ecuación literal correspondiente a la función de cuotas del impuesto progresivo:

$$c = ax^2 + b x,$$

sin olvidar que los valores de las constantes "a" y "b" de esta ecuación de segundo grado no coinciden con los de las constantes de la ecuación lineal de tipos, pese a haber empleado la misma notación por la supresión de acentos que acabamos de operar.

El parámetro "a" de esta ecuación nos da un índice de la progresividad de la función de la cuota, en tanto que "b", multiplicada por "x", nos sitúa al vértice de la parábola desplazado del origen de las cooru

denadas, representando la parte de "x" no gravada, es decir, el mínimo exento del impuesto con lo que "b" desempeña igual papel que en la ecuación lineal de tipos.

Analizamos a continuación el tipo medio efectivo, o tipo global.

Este concepto que es denominado por los autores indistintamente tipo global y tipo total, es la relación entre el importe del impuesto -cuota o deuda tributaria- y la base imponible, o variable que en su lugar se haya considerado.

Empleamos también la denominación de tipo medio efectivo de gravamen por ser la más normalmente utilizada por nuestra legislación cuando a este concepto ha tenido que recurrir. Vemos, por ejemplo, esta expresión en el artículo 20 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, reguladora de la Contribución General sobre la Renta; en el artículo 3º, 2, regla d), de la Ley de 26 de diciembre de 1958, sobre desgravación de la citada Contribución por inversión en suscripción de valores mobiliarios; y en el artículo 117 de la Ley 41/64, de 11 de junio, en relación con el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el artículo 41, b) de la Ley reguladora del Impuesto últimamente citado, texto refundido de 23 de diciembre de 1967.

Según el concepto de tipo global que hemos dado, la ecuación correspondiente será:

$$\bar{t} = \frac{c}{x}$$

llamando "c" a la cuota o deuda tributaria de que hemos tratado anteriormente.

Sí en la fórmula que con carácter general hemos dado del tipo global, sustituimos "c" por el valor que vimos que tenía en el impuesto progresivo obtendremos que:

$$\bar{t} = \frac{ax^2 + bx}{x} = ax + b$$

ecuación lineal de primer grado, que en caso de ser $b=0$ pasará por el origen de los ejes de coordenadas, y que siendo, como normalmente será, "b" negativo, dada la existencia de mínimo exento de gravamen, cortará al eje de las "y" por un punto de signo positivo, a la derecha del origen.

Hemos de llamar la atención, como también hicimos al tratar de la función de cuotas, que las constantes "a" y "b", pese a la coincidencia de notación con las correspondientes de la función de tipos, no pueden en modo alguno coincidir en valor con aquéllas, dada la diferente pendiente de inclinación de ambas funciones.

Por último vamos a referirnos al tipo marginal. Este concepto es denominado diversamente por los distintos autores: tipo de crecimiento, tasa de incremento instantáneo, velocidad de variación del impuesto, etc. son algunos de los nombres dados al tipo marginal (1).

El tipo marginal es la relación existente entre el incremento de la cuota o deuda tributaria del impuesto cuya función estudiamos y el incremento de la variable dependiente de que se trate (renta, patrimonio...)

Si en la función $c=f(x)$ -formulación a que podemos reducir las funciones de cuotas de los distintos tipos de impuestos- tomamos en un punto dado de "x"-que denominaremos x_0 - un incremento Δx_0 , la función en ese punto, que podemos representar por $c_0=f(x_0)$, se verá incrementada correlativamente, produciéndose

$$c_0 + \Delta c_0 = f(x_0 + \Delta x_0)$$

La diferencia entre la ecuación $c_0 = f(x_0)$ y la que acabamos de escribir dará:

$$\Delta c_0 = f(x_0 + \Delta x_0) - f(x_0)$$

(1) La denominación de "tipo marginal" se debe -si hemos de creer a Lucien Mehl, op. cit. pág. 84, n.2- a J. Monteil en su trabajo "Contribution à l'étude des tarifs d'impôts à deux variables", "Revue de Science financière", 1956, pág. 217.

El resultado de dividir Δc_o entre Δx_o es lo que en cálculo diferencial se llama razón incremental de la función $f(x)$ en el punto x_o , o incremento medio. Tendremos pues:

$$\frac{\Delta c_o}{\Delta x_o} = \frac{f(x_o + \Delta x_o) - f(x_o)}{\Delta x_o}$$

Teniendo el cociente anterior un límite, éste será la derivada de la función en un punto de terminado x_o .

Esta velocidad de variación del impuesto -tipo marginal-, que no es otra cosa que una tasa instantánea de incremento en un punto determinado,

es $\frac{\Delta y}{\Delta x}$, cuando $\Delta x \rightarrow 0$. Y, al límite:

$$\lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{\Delta y}{\Delta x} = \frac{dy}{dx}$$

empleando la notación "y", de tipo general, en vez de la específica "c" que aquí tomamos.

Si la curva representativa de la función $c=f(x)$ admite tangente en el punto a que refiramos es estudio, $P(x_o, C_o)$, la derivada que hemos mencio

nado, $\frac{dc}{dx}$, será la tangente trigonométrica del

ángulo que la tangente geométrica a la curva en el

punto citado forme con la abscisa, esto es:

$$\frac{dc}{dx} = \operatorname{tg} \alpha$$

siendo α el ángulo que acabamos de mencionar.

Aplicando al impuesto progresivo cuanto acabamos de decir del tipo marginal, partimos de la función de cuotas antes estudiada, de segundo grado, parabólica, de la forma

$$c = a x^2 + b x$$

sin término independiente normalmente y con signo negativo el segundo término, ya que al estar situado el mínimo exento a la derecha del origen del sistema cartesiano, se efectúa un desplazamiento del vértice de la parábola que corresponde a igual desviación de la recta de tipos, cruzando a la ordenada en un punto de valor negativo, por bajo del origen, y de igual valor que la constante "b" de dicha recta. Todo ello en el caso de existir tal mínimo exento, pues de otro modo se dará $b=0$, reduciéndose la ecuación cuadrática a la forma $c=ax^2$.

Derivando, tendremos:

A "x" le damos un incremento Δx , con lo que obtendremos un nuevo valor de la variable dependiente "c", al que denominaremos c_1 , que será

$$c_1 = a(x + \Delta x)^2 + b(x + \Delta x)$$

siendo el incremento $\Delta c = c_1 - c$, será

$$\begin{aligned} \Delta c &= [a(x + \Delta x)^2 + b(x + \Delta x)] - (a x^2 + b x) = \\ &= 2 a x \Delta x + a \Delta x^2 + b \Delta x \end{aligned}$$

previo desarrollo del cuadrado del binomio y demás operaciones indicadas; y dividiendo por Δx , obtendremos

$$\frac{\Delta c}{\Delta x} = \frac{2 a x \Delta x + a \Delta x^2 + b \Delta x}{\Delta x} = 2 a x + a \Delta x + b$$

y pasando al límite:

$$\lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{\Delta c}{\Delta x} = \frac{dc}{dx} = 2 a x + b$$

Queda fijado, pues, el tipo marginal para el impuesto progresivo parabólico con la formulación

$$tm = 2 a x + b$$

Creemos oportuno destacar en este momento la circunstancia de que venimos tratando todas las funciones estudiadas como continuas, pese a no serlo en la realidad siempre. Este es el caso de la función parabólica de cuotas del impuesto progresivo, que se puede estudiar, sin embargo, como continua, partiendo de la consideración de su directriz o de una envolvente. Por ello tratamos de límites y derivadas sin mayor obstáculo.

Aplicando cuanto hemos dicho al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas hemos de realizar el estudio de su escala desde un doble punto de vista: 1º , análisis de cada tramo en que la tarifa se divide, con independencia de los demás y de la totalidad de la escala; 2º , análisis de la tarifa del Tributo en su totalidad, como elemento compuesto de otros simples -los tramos-, considerando sus envolventes o su directriz, según proceda. El primer punto de vista será necesariamente parcial, pero nos dará una impresión clara del impuesto en cada uno de los momentos de la aplicación de su escala; el segundo, sin detalle de aplicación en una zona o tramo determinado, presenta el impuesto en un aspecto que pudiéramos considerar más dinámico, y que, siendo menos exacto en un momento dado, es más general y completo, reduciendo a unidad la tarifa.

La escala actualmente en vigor para este Impuesto no responde a una función única, sino que su progresividad se adapta a criterios variantes. Respecto a la iniciación, creemos ver en su primer tipo una resultante de tipo político más que técnico. Basta observar la redacción del proyecto de Ley presentado a las Cortes y el texto aprobado, hoy vigente, para ver que dicha iniciación escapa a consideraciones de técnica matemática. Como toda escala progresiva, termina con un tipo proporcional en el que rompe la función de progresividad. En esta escala, sin embargo, rompe, no la progresividad, sino el rigor matemático en los tres últimos tramos, en los que se presentan unas inflexiones que no responden a los criterios anteriores.

Con independencia de estas observaciones de iniciación y finalización de la tarifa, resulta clara la división de la misma en dos partes diferenciadas, cuyas funciones serán examinadas sucesivamente, ya que no cabe la reducción absoluta a unidad.

I. Analizando cada tramo por separado de la escala de este tributo, podemos observar que no es más que una sucesión de tipos, uno para cada tramo en que se considera dividida la base. Si tomamos uno cualquiera de los tipos -sea, por ejemplo, el del 25,4 por 100, que se gira sobre la porción de base, que comprende desde las 400.000 hasta las 500.000 pesetas- y vemos que recae exclusivamente sobre una porción de base determinada -con un máximo de extensión de las 100.000 pesetas mencionadas-, comprobamos que para ese tramo o porción de base el tipo permanece constante, es decir, que se produce para cada uno de los tipos.

$$t_n = k_n$$

y para el caso elegido como ejemplo, diríamos:

$$t_5 = 25,4$$

Estamos pues, en un caso -analizando el tramo aisladamente- idéntico al impuesto proporcional con minoración en base. Es proporcional, puesto que el tipo es uniforme para cualquier cuantía de la base referida a un tramo-; pero no es proporcional puro, sino degresivo, ya que en cada tramo no se grava con el correspondiente tipo la base entera, sino

previa minoración de la cantidad ya gravada con los tipos anteriores. En el ejemplo propuesto, el tipo del 25,4 por 100 recae sobre una base de $x-400.000$.

Solamente el tipo inicial tiene carácter de proporcional puro, pues se aplica en un intervalo que comienza en 0.

Si analizamos ahora la escala como conjunto de tramos, comprobamos inicialmente que los tipos de gravamen del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas constituyen progresión aritmética de razón 2,4 en el intervalo que llega al tramo de hasta 600.000 pesetas, y de razón 2,9 en el resto de la tarifa -excepción hecha de los tipos finales a que antes hemos hecho mención-. Dado que en los intervalos que ahora estudiamos todos los tramos son homogéneos en su construcción, ya que son de 100.000 pesetas cada uno, no se presentan anomalías en los tipos de ambas progresiones.

Para hallar la ecuación a la que responde la función lineal que representa cada una de las dos progresiones mencionadas, aplicamos la fórmula

$$y - y_1 = \frac{y_2 - y_1}{x_2 - x_1} \cdot (x - x_1)$$

con que obtendremos funciones lineales que responderán a la formulación literal general

$$y = ax + b$$

Dando valores a la fórmula que antes citamos, a base de tomar dos cualesquiera de la primera parte con razón 2,4 y otros dos de la de razón 2,9 -por ejemplo, los que correspondan a los tipos 25,4 , 27,8 y 30,5 , 33,4-, y sustituyendo "y" por la nomenclatura aceptada para tipos "t" y "t'" aplicable a cada una de las partes de la escala a estudiar, tendremos, respectivamente:

$$t - 25,4 = \frac{25,4 - 27,8}{500.000 - 600.000} \cdot (x - 500.000)$$

$$t' - 30,5 = \frac{30,5 - 36,3}{700.000 - 900.000} \cdot (x - 700.000)$$

de donde

$$t = 0,000024x + 13,4$$

y

$$t' = 0,000029x + 10,2$$

De la aplicación de estas dos ecuaciones resultan los tipos de gravamen de cada una de las partes consideradas, esto es, hasta 600.000 pesetas y desde esa cifra.

Observamos, pues, que la tarifa de tipos de gravamen responde en términos generales a dos funciones, incrementándose la progresividad de la escala en el punto de inflexión -a partir del tramo 600.000 a 700.000 pesetas-, según nos indica la diferencia de parámetro, ya que éste marca la pendiente de la recta representativa de la función lineal, y dicha pendiente es la tangente trigonométrica del ángulo de in

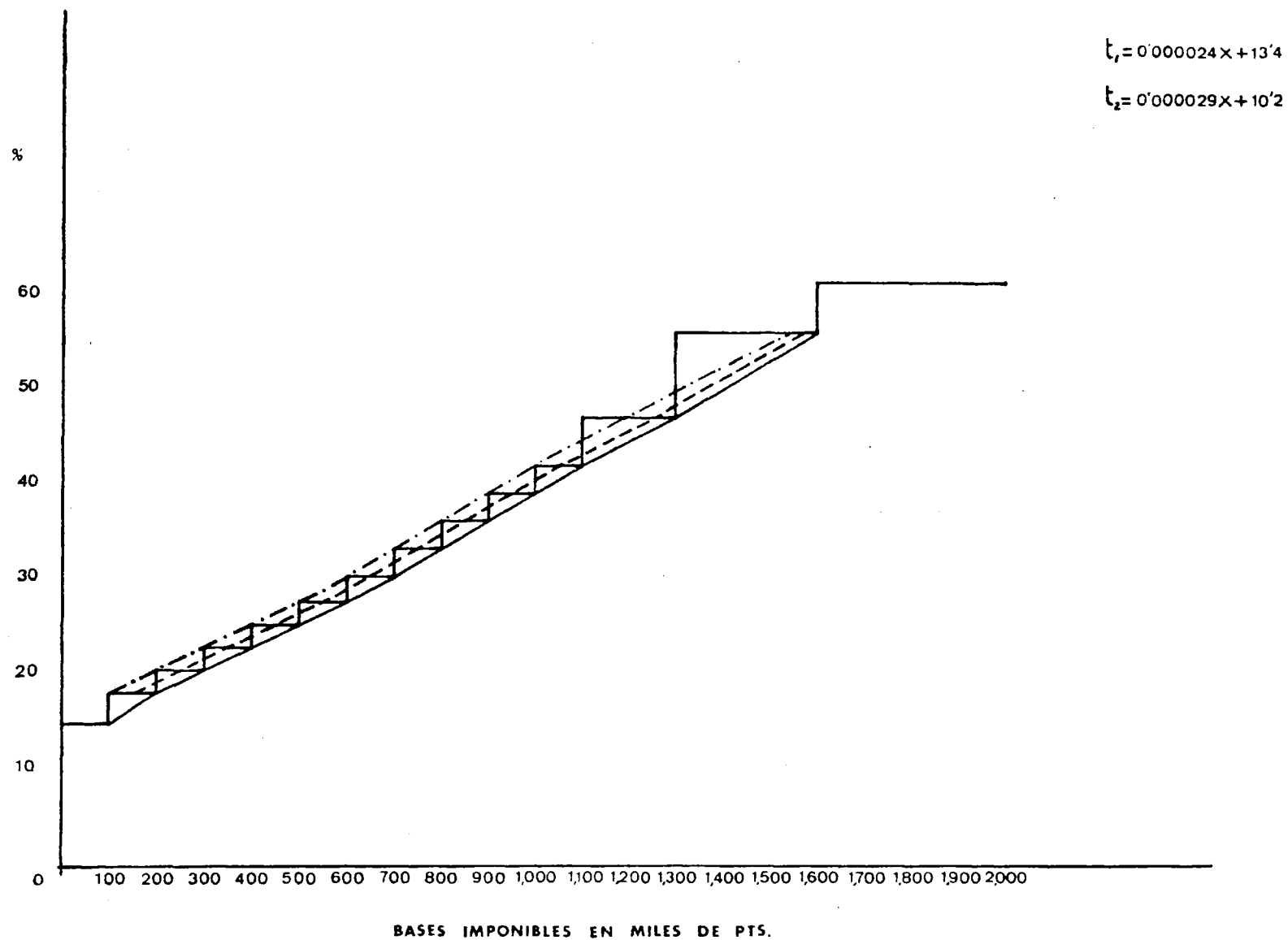


Figura 1

clinación. En nuestro caso, siendo α y β los ángulos de inclinación de las rectas de ambas funciones, tendremos que

$$\operatorname{tg} \alpha = \frac{\operatorname{sen} \alpha}{\cos \alpha} = \frac{t}{x} = 0,000024$$

y

$$\operatorname{tg} \beta = \frac{\operatorname{sen} \beta}{\cos \beta} = \frac{t'}{x} = 0,000029$$

En el gráfico de la figura 1 trazamos la representación de los tipos de la escala.

Dado que para cada uno de los tramos el tipo es constante, nos producirá cada uno de ellos una línea horizontal, paralela a la abscisa en el intervalo a que el tramo corresponda. Entre cada una de estas rectas se producen discontinuidades, que en la figura aparecen salvadas con otras tantas líneas verticales. Vemos, al unirse todas las rectas de tipos, una línea quebrada característica de la función escalar, que en realidad produce la tarifa. Las numerosas discontinuidades aludidas hacen que esta función no sea apta por sí misma para su análisis matemático.

Pero si unimos los puntos extremos -iniciales y finales- de cada tramo, nos encontramos con dos rectas, que son las envolventes superior e inferior de la función escalar que hemos representado. Estas dos envolventes son funciones continuas que nos dan idea exacta del comportamiento general de la escala de tipos de gravamen.

Igualmente podemos trazar una tercera línea que pase por el punto medio de cada tramo. Observaremos que esa nueva línea será recta en cada una de las dos partes en que hemos visto dividida la escala, y cruzará por el punto medio de cada tramo. Podemos considerar esta línea como directriz de las funciones de tipos.

Las ecuaciones de estas tres líneas, en envolvente superior $-e_s-$, envolvente inferior $-e_i-$ y directriz $-d-$, son para las dos porciones de la escala que hemos señalado:

$$\begin{aligned} e_s &= 0,000024x + 15,8; & e'_s &= 0,000029x + 13,1; \\ e_i &= 0,000024x + 13,4; & e'_i &= 0,000029x + 10,2; \\ d &= 0,000024x + 14,6; & d' &= 0,000029x + 11,65. \end{aligned}$$

De cada par de ecuaciones expuestas, la primera se refiere a la primera porción y la otra a la segunda, según se deduce a simple vista del parámetro correspondiente.

Las ecuaciones de tipos que antes dimos son, pues, las que corresponden a la envolvente inferior, y se refiere al señalado en la escala a fin de cada tramo; en tanto que las funciones de directriz o de envolvente superior darán los tipos que habían de aplicarse al centro de cada tramo a su comienzo, respectivamente.

Consideramos la ecuación de la envolvente superior inadecuada, por no presentar ventaja alguna, por lo que no es utilizada para el análisis.

Señalamos, por último, que las tres rectas citadas son paralelas, y no tienen más diferencias entre sí -según se aprecia en el gráfico- que el desplazamiento sobre la abscisa que cada una tiene respecto de la anterior.

A partir de valores de "x" superiores a 1.100.000 pesetas, no representamos la envolvente superior ni la directriz, pues su comportamiento aparecería falseado por tratarse de tramos de construcción diversa de las anteriores, ya que superan la cuantía de 100.000 pesetas en que se cifraban las demás.

II. En cuanto a la cuota del Impuesto que nos ocupa, haremos la misma doble distinción que para el tipo, según habíamos previsto.

Para el análisis por tramos de la cuota que produce la escala de este Impuesto seguiremos con el mismo ejemplo tomado anteriormente, es decir, con el tramo que comprende bases desde 400.000 hasta 500.000 pesetas.

Si vimos que el tipo de gravamen de este tramo era $t_5=25,4$, y también que la base gravada a ese tipo iba a ser $x-400.000$, claramente se deduce que la cuota es, para ese tramo aislado:

$$c_5 = 0,254(x-400.000)=0,254 x-101.600$$

con lo que se nos presenta la cuota del tramo como la de un impuesto degresivo; por lo que bien podemos

dar por reproducido cuanto antes se dijo en su momento de ese tipo de impuesto, pero referido solamente a la base parcial acotada superior o inferiormente por los extremos del tramo que consideramos.

Pero la realidad del impuesto exige que no consideremos la cuota de un solo tramo, que nada significa por sí misma, sino que es solamente un sumando que integrará la cuota total, esto es, que

$$c=c_1+c_2+c_3\ldots+c_n$$

y con referencia a la base comprendida en un tramo concreto, la cuota no será mas que el resultado de la ecuación anteriormente expuesta, y que en su formulación literal de carácter general es $c_n=t_n(x-b)$, más la cuota correspondiente al punto final del tramo anterior, esto es:

$$c_n=t_n(x-b)+(c_1+c_2+c_3\ldots+c_{n-1})$$

que en nuestro ejemplo resulta ser:

$$c_5=0,254(x-400.000)+76.800=0,254 x-24.800$$

Estas últimas consideraciones nos llevan al análisis de la cuota tomando la escala como totalidad.

La cuota total que corresponderá a una determinada base está formada por la adición de sucesivas cuotas parciales por tramos, con las características que acabamos de examinar (degradación por

tramos). Cada cuota parcial se yuxtapone a la anterior y posterior; la recta que representa cada tramo tiene su comienzo en el mismo punto en que el anterior termina. Es decir, no se producen las discontinuidades que se daban en la función de tipos.

La sucesión de cuotas parciales da lugar a la yuxtaposición de tantas rectas como porciones en que la base se divide por aplicación de la escala, formando una línea quebrada.

Si unimos los puntos extremos de las rectas que representan las cuotas parciales de cada tramo con una curva continua, habremos trazado la envolvente inferior de la línea quebrada de configuración poligonal que nos producían las cuotas por tramos. Esta nueva curva podemos comprobar que es parabólica, correspondiéndola una ecuación cuadrática.

Pero si al estudiar los tipos de la escala decíamos que habríamos de distinguir en ellos dos funciones diversas -una hasta el tramo que termina en 600.000 pesetas de base y otra desde ese momento-, ahora tendremos que hacer igual diferenciación, ya que las ecuaciones de cuotas son función también de los tipos.

Para determinar las ecuaciones de las parábolas representativas de las cuotas hemos de repetir que nos servimos de la envolvente inferior, dando, además, por reproducido cuanto anteriormente se dijo respecto a la función de cuotas de los impuestos progresivos al estudiar los conceptos generales.

Haremos notar que la iniciación de la escala por un tipo del 15 por 100, que representa un primer tramo -en tipos y cuotas- de muy superior proporción que los demás, y que, por otra parte, está desligado de la sucesión de los tipos iniciales, con una diferencia en menos de 0,8 por 100 en relación con el resultante de la función de tipos antes estudiada, influye en la función de cuotas, ya que desvía la parábola, haciéndola cruzar la ordenada por un punto inferior a la abscisa en cuanto a la primera función de cuotas, y por otro de valor positivo en cuanto a la segunda.

Teniendo en cuenta las consideraciones que anteceden, formulamos las siguientes ecuaciones:

$$c=0,00000012x^2+0,146 x-800$$

que corresponde a bases imponibles situadas entre las 100.000 y las 600.000 pesetas, y

$$c_1=0,000000145x^2+0,1165 x+7.900$$

para valores de "x" situados entre 600.000 pesetas y 1.100.000.

En este último punto, en el que vimos que se rompía el rigor de las funciones de tipos, también desaparece la característica parabólica del impuesto, produciéndose una función lineal hasta 1.300.000 pesetas de base, otra hasta 1.600.000 y una última, por fin, que rompe la progresividad del impuesto por corresponder al tipo final, de carácter proporcional.

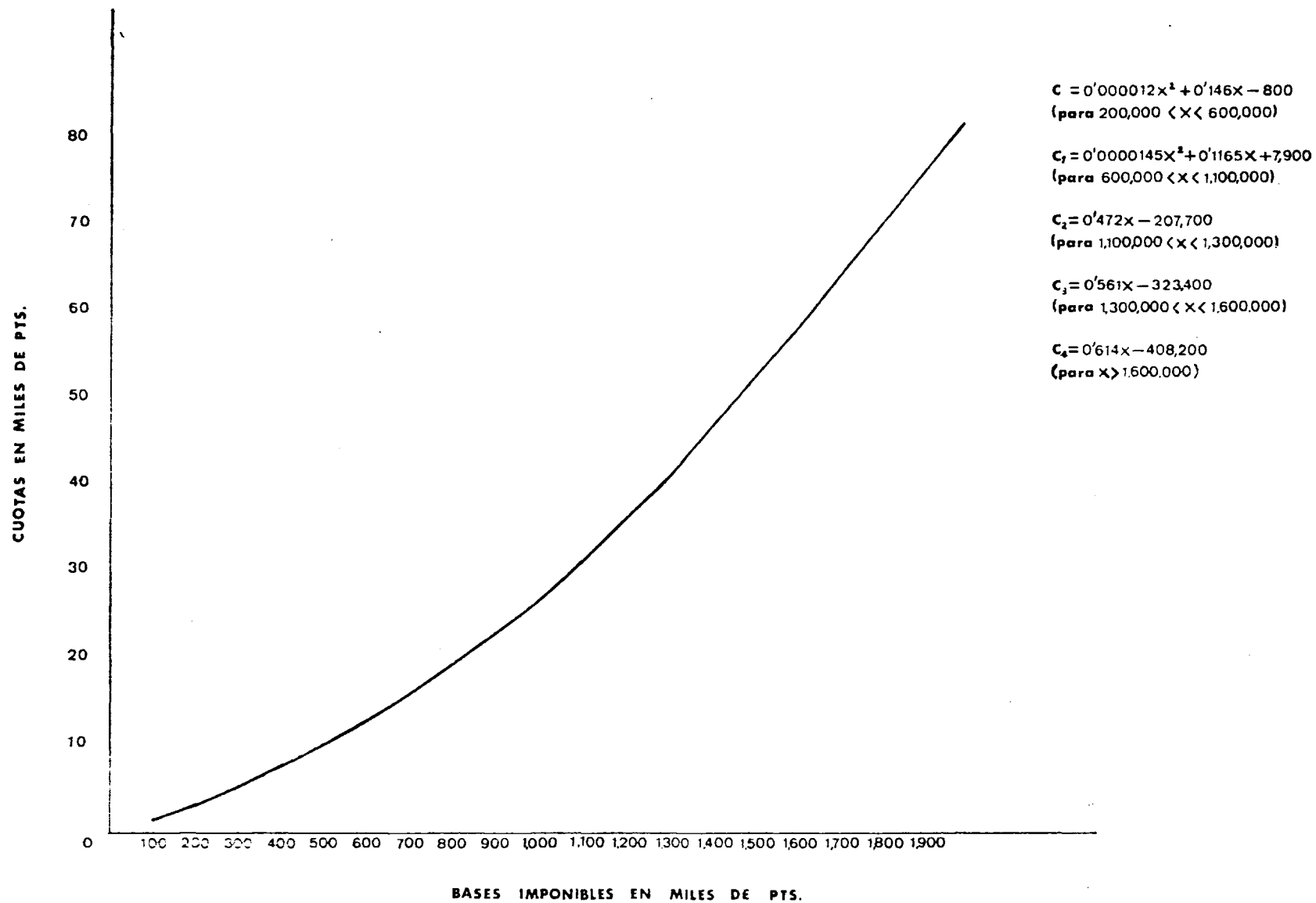


Figura 2

Prescindimos en todas las funciones de una característica de la escala del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas, cual es la de limitar el gravamen total al 50 por 100 de la base liquidable como tope máximo. Sólo mencionaremos que es a partir de una base de 3.580.701,75 pesetas cuando se llega al tope de dicho porcentaje, por lo que la función de cuotas será lineal con la inclinación que del mismo se deduce.

En la figura 2 se ve la representación gráfica de las cuotas del Impuesto general sobre la Renta de las personas físicas. La recta que une con trazo discontinuo los puntos correspondientes a las bases 400.000 y 500.000 representa la ecuación de un solo tramo que antes hemos formulado literalmente como $c_n = t_n(x-b)$, siendo "b" la base anterior en su extremo final.

Con trazo continuo aparece una parábola hasta la base 600.000 pesetas, para iniciarse allí la segunda antes estudiada. A continuación se ven las rectas representativas de las funciones lineales antes citadas.

Hemos de llamar la atención de que, del mismo modo que en la función de tipos, las proporciones de la figura no responden a la realidad, habiéndose tomado sobre la ordenada unidades de mayor tamaño que las de la abscisa, por lo que se ve alterada

la exactitud geométrica de la curva. No obstante, preferimos esta alteración, ya que, de tomar valores en ambos ejes con iguales extensiones, resultaría una línea de débil curvatura, con lo que su exámen gráfico sufriría menoscabo.

III. En cuanto se refiere al tipo global o tipo medio efectivo, podemos hacer igual distinción que en los dos apartados anteriores se hizo para tipos y cuotas.

Analizando la escala por tramos independientes, por lo que a tipos globales atañe, ya hemos visto que la cuota resultante de cada escalón, previa acumulación de la cuota obtenida en tramos anteriores, es

$$c_n = t_n(x-b) + c'_n$$

siendo "b" la base estimada en el final del tramo anterior -o principio del que se analiza- y " c'_n " la cuota al final del tramo estudiado. En ambos casos se trata de constantes para todo el tramo.

También sabemos que el tipo medio es

$$\bar{t} = \frac{c}{x}$$

Si estimamos este tipo global para un tramo cualquiera, teniendo en cuenta la formulación que acabamos de dar para la cuota, y multiplicando ésta por 100, a

fin de obtener tipos totales absolutos, en vez de valores centesimales, tendremos:

$$\bar{t} = \frac{100 c_n}{x} = \frac{t(x-b) + c'_n}{x} = t - \frac{k}{x}$$

fórmula en la que llamamos "k" al producto de " t_n " por "b", más " c'_n ," y siendo éstas constantes y el tipo uniforme, constante será también "k".

La ecuación a que acabamos de llegar es hiperbólica rectangular, de igual modo que lo era la de tipos globales del impuesto degressivo. Confirmamos, pues, la analogía ya vista al tratar de tipos y cuotas, entre el impuesto progresivo en la modalidad del que ahora analizamos, y el impuesto degressivo, en tanto en cuanto el análisis del progresivo sea realizado por tramos.

Las asíntotas de cada una de las hipérbolas en que se resuelven los tipos medios alcanzados por cada tramo serán: la ordenada como asíntota vertical y t_n como asíntota horizontal. Por ello, cuando $x \rightarrow 0$, $y \rightarrow \infty$; y cuando $x \rightarrow \infty$, $y \rightarrow t_n$.

Por lo demás, podemos remitirnos, con las debidas salvedades, a lo expuesto para el tipo del impuesto degressivo.

Analizando la totalidad de la escala en cuanto a tipo globales, partimos de la ecuación de

cuotas, que dividida por "x" nos produce la ecuación de tipos globales, como antes. También como antes multiplicamos por 100 la cuota, a efectos de obtener valores absolutos. Así tendremos:

$$\bar{t} = \frac{ax^2 + bx + c}{x} = ax + b + \frac{c}{x}$$

Para los valores de "a" y "b" hallados en las dos funciones de cuotas estudiadas, y habida cuenta de la estimación en valores absolutos y no centesimales, como acabamos de deducir, nos producirá:

$$\bar{t} = 0,000012 x + 14,6 - \frac{80.000}{x}$$

en cuanto al intervalo a que la primera función de cuotas se refería, y

$$\bar{t}_1 = 0,0000145 x + 11,65 + \frac{790.000}{x}$$

respecto al segundo.

Se observa que estas dos ecuaciones son hiperbólicas, en las que sus dos primeros términos representan la recta que les sirve de asíntota. En ambas, sus coeficientes angulares son iguales a la mitad de los correspondientes a las funciones de tipos de gravamen.

El término fraccionario de las dos ecuaciones nos dice la forma hiperbólica de la curva, en tanto que el distinto signo de ambos reflejan el diverso

$$\bar{L} = 0.000012X + 14.6 - \frac{80,000}{X}$$

$$\bar{L}_1 = 0.0000145X + 11.65 + \frac{790,000}{X}$$

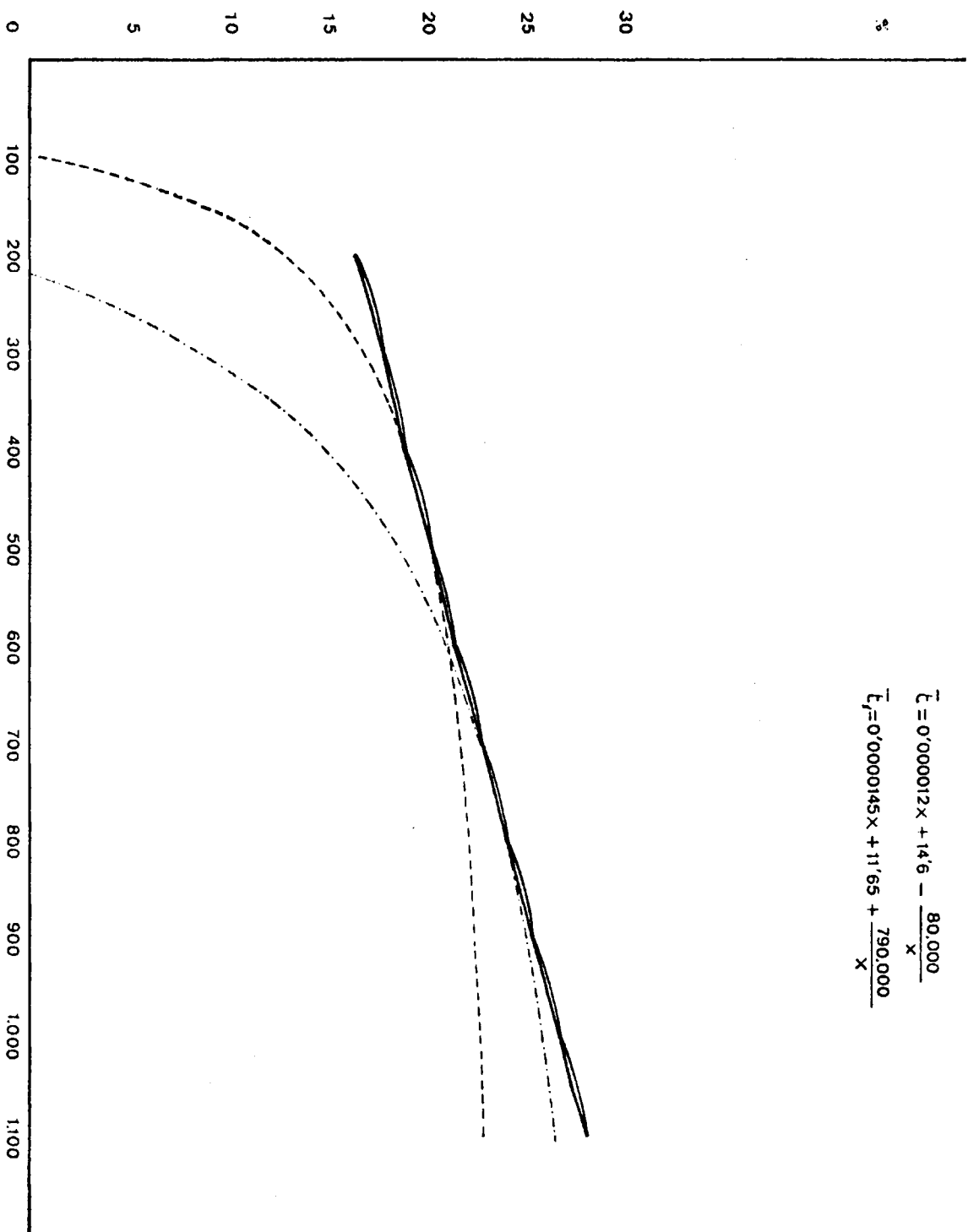


Figura 3

comportamiento de ambas hipérbolas.

La escala vigente del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas está formada por la sucesión de las dos funciones a que nos venimos refiriendo -limitándonos a los intervalos antes mencionados, y que se unen al límite de las bases de 600.000 pesetas-. En cuanto a los tipos globales, vemos ahora cómo al primer intervalo corresponde ecuación cuyo término fraccionario tiene signo negativo, en tanto que, a partir del tipo global 21,666, aparece dicho término con signo positivo, con la adecuada influencia en la progresividad de la escala.

En la figura 3 aparece representada la serie de hipérbolas que producen, sucesivamente, los tipos medios de cada tramo, por acumulación a cada uno de las cuotas de los anteriores. En el tramo que corresponde a bases liquidables entre 400.000 y 500.000 pesetas, así como en el de 700.000 a 800.000, no solamente se ha trazado la parte de hipérbola comprendida en dichos tramos, sino que se ha prolongado la curva en ambos sentidos, pues aunque no tienen significado real alguno estas prolongaciones -que aparecen en trazo discontinuo-, se observa mejor la marcha de las hipérbolas a que nos referimos. Los puntos de intersección de las mencionadas curvas aparecen unidos con la que resulta ser directriz de los conjuntos de hipérbolas antes trazadas, en la parte que tienen significado real. Estas líneas constituyen tam

bién representación de las dos funciones de tipos globales correspondientes a los dos intervalos estudiados de la escala; son, pues, las hipérbolas

$$\bar{t} = 0,000012x + 14,6 - \frac{80.000}{x}$$

y

$$\bar{t}_1 = 0,0000145x + 11,65 + \frac{790.000}{x}$$

que antes estudiamos.

Hemos de hacer constar la alteración de proporciones habida en este gráfico, similar a la que en otro lugar anteriormente se producía. Pretendemos con tal alteración procurar mayor claridad a la representación gráfica de las funciones. Si hubiéramos tomado valores en la abscisa y la ordenada con unidades de igual extensión, aparecería la inclinación adecuada de las funciones de tipos globales, como corresponde al coeficiente angular que sirve de parámetro a las ecuaciones citadas.

IV. Por último, tratamos de analizar el tipo marginal del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas. También ahora estudiamos primero el que corresponde a los tramos aisladamente considerados.

Hemos repetido que el tipo marginal o incremento medio es la derivada en un punto dado de la

función de cuotas. Sabemos que para un tramo cualquiera, dicha función viene dada por la ecuación

$$c_n = t_n (x - b)$$

Para derivar prescindimos de subíndices, por lo que partimos de

$$c = t (x - b)$$

e incrementando,

$$c + \Delta c = t(x + \Delta x) - tb$$

despejando

$$\Delta c = tx + t\Delta x - tb - tx + tb = t \Delta x$$

y dividiendo por Δx

$$\frac{\Delta c}{\Delta x} = t$$

y haciendo que $\Delta x \rightarrow 0$,

$$\lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{\Delta c}{\Delta x} = \frac{dc}{dx} = t$$

con lo que tenemos que la derivada de la función de cuotas en un punto cualquiera de cada tramo es igual al tipo de gravamen; de donde concluimos que el tipo marginal es igual al tipo de gravamen estudiado en primer lugar, o lo que es lo mismo, los tipos de la

escala del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas vienen dados en tipos marginales.

Pero si analizamos el conjunto de la tarifa, es decir, partiendo de las parábolas que nos producían las cuotas de este Impuesto, de la ecuación correspondiente al primer intervalo estudiado que hemos formulado:

$$c = 0,00000012x^2 + 0,146x - 800$$

para derivar incrementamos:

$$c + \Delta c = 0,00000012(x + \Delta x)^2 + 0,146(x + \Delta x) - 800$$

y despejando Δc , previo desarrollo del cuadrado del binomio, y demás operaciones indicadas, resulta:

$$\Delta c = 0,00000024x\Delta x + 0,00000012\Delta x^2 + 0,146\Delta x$$

y dividiendo por Δx para hallar el incremento medio:

$$\begin{aligned} \frac{\Delta c}{\Delta x} &= \frac{0,00000024x\Delta x + 0,00000012\Delta x^2 + 0,146\Delta x}{\Delta x} = \\ &= 0,00000024x + 0,00000012\Delta x + 0,146 \end{aligned}$$

y si $\Delta x \rightarrow 0$:

$$\lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{\Delta c}{\Delta x} = 0,00000024x + 0,146$$

es decir, que la derivada de la función de cuotas es

el límite de la razón incremental hallada, y que nos da el valor centesimal del tipo marginal, que si queremos estimarlo en su valor absoluto, según hemos venido haciendo en casos anteriores, diremos:

$$tm = 0,000024 x + 14,6$$

ecuación que no es otra que la hallada anteriormente para los tipos de gravamen en consideración a la directriz resultante de la función escalar en que inicialmente se resuelven los tipos.

Operando de idéntica forma en cuanto a la ecuación de cuotas que corresponde al segundo intervalo a que nos hemos referido repetidas veces, esto es, al que comienza en las 600.000 pesetas de base liquidable, que era

$$c_1 = 0,000000145 x^2 + 0,1165x + 7.900$$

llegaremos a obtener la función de tipos marginales

$$tm_1 = 0,000029x + 11,65$$

de iguales características que la anterior.

En la figura 1, a la que ya antes nos hemos referido, y en la que se representa gráficamente los tipos de la escala y sus líneas envolventes y media, comprobamos que las ecuaciones halladas por derivación de las funciones de cuotas no son sino la línea media o directriz.

La diferencia que encontramos entre las ecuaciones del tipo marginal y las de tipos de gravamen de la escala reside en sus correspondientes ordenadas en el origen -de 13,4 a 14,6 en el primer intervalo estudiado, y de 10,2 a 11,65 en el segundo-. Esta diferencia resulta del propio significado de la derivada, que es igual al límite del incremento medio de la función de cuotas, cuando $\Delta x \rightarrow 0$. La representación gráfica de la derivada viene dada por la inclinación de la tangente geométrica a la curva en cada punto considerado, midiéndose su valor por el de la tangente trigonométrica del ángulo que dicha tangente geométrica forma con la abscisa.

Este tipo marginal, derivada de la función de cuotas, resulta de especial utilidad en los impuestos progresivos, como medida de su progresividad (1).

(1) Para otras medidas de la progresividad, v. Musgrave, R.A. , y Tun Thin, Income Tax Progression, 1929-48, en "The Journal of Political Economy, vol LVI, núm.6, dic. 1948 y sigs.

I N D I C E

	<u>Pág.</u>
I.- Introducción	2
II.- La progresividad tributaria .	7
Justificación de la progresi- vidad	8
Precedentes históricos	13
Profundización en el tema ...	19
Posición propia	27
Incorporación de la progresi- vidad al orden jurídico posi- tivo	30
Posición ante otras teorías .	37
III.- Aspecto jurídico de la progre- sividad	40
Enlace con el capítulo ante - rior	44
Aspecto fiscal de las leyes constitucionales	46
Evolución histórica	54
Derecho constitucional compa- rado	59
Derecho constitucional espa- ñol.....	69
Aplicación de los principios constitucionales españoles a la legislación tributaria or- dinaria	82

IV.-	Proyección de la progresividad en el sistema tributario español	97
	Examen general del sistema ...	101
	Estudio de la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas.	115
	Elementos de progresividad interna	132
	Mínimo exento	134
	Tramos de la escala	157
	Ultimo tramo de la escala; finalización en la progresividad de los tipos	164
	Elementos de progresividad externa	172
	Desgravación por rentas de trabajo personal	174
	Desgravación por circunstancias familiares	181
	Acumulación de rentas de la sociedad conyugal	189
V.-	Conclusiones	200
VI.-	Apéndice	203
